

WELLINGTON ELY DOS ANJOS

ASPECTOS FUNDAMENTAIS PARA A PRÁTICA DE GESTÃO TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS BRASILEIRAS

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação do Departamento de Ciências Contábeis do Setor de Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná – UFPR, como requisito para a obtenção do título de especialista em Gestão de Negócios – 2008.

Orientador: Prof. Luiz Carlos de Souza, MSc.

Curitiba

2009

RESUMO

ANJOS, Wellington Ely dos. Aspectos Fundamentais para a Prática de Gestão Tributária nas Empresas Brasileiras. A globalização da economia é um fato e qualquer empresa ou grupo empresarial deve buscar uma gestão tributária eficaz, que assegure o correto cumprimento das obrigações fiscais, evitando as multas e contingências tributárias, mas que busque soluções seguras e legais para a diminuição da carga tributária. O objetivo principal é implementar uma filosofia de gestão tributária nas empresas brasileiras, sejam elas de grande, médio, pequeno porte ou microempresa; partindo-se do preceito da *elisão fiscal*, ou seja, princípios legais e lícitos de acordo com o ordenamento jurídico do sistema tributário brasileiro. Sendo, os procedimentos metodológicos terão caráter empírico e descritivo, fazendo-se necessárias abordagens como: estudos bibliográficos, artigos e pesquisa que apresentem um fator referencial para o tema. A partir dos estudos, conclui-se que o gerenciamento das obrigações tributárias não pode ser mais considerado como necessidade cotidiana, mas sim como algo estratégico dentro das empresas, independentemente de seu porte ou setor.

Palavras Chaves: Globalização da Economia; Sistema Tributário Nacional; Impostos e Contribuições; Empresas Brasileiras; Planejamento Tributário.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	6
2.	SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	11
2.1.	Aspectos Iniciais.....	11
2.2.	Legislação Tributária	11
2.3.	Tributos – Conceitos e Espécies	12
2.4.	Princípios.....	14
2.5.	Elementos Fundamentais do Tributo.....	16
2.6.	Imunidade e Isenção Tributária	17
3.	PESSOAS JURÍDICAS E ALGUNS ASPECTOS FUNDAMENTAIS.....	18
3.1.	Regime de Apuração do Lucro Real	18
3.1.1.	<i>Introdução</i>	18
3.1.2.	<i>Real Trimestral e Estimativa: Vantagens X Desvantagens</i>	20
3.1.3.	<i>Lucro Real Trimestral</i>	20
3.1.4.	<i>Regime da Estimativa Mensal.....</i>	21
3.2.	Balanco de Suspensão/Redução Do IR/CSLL	27
3.3.	Regime de Apuração do Lucro Presumido.....	33
3.3.1.	<i>Introdução</i>	33
3.3.2.	<i>Determinação Do Lucro Presumido</i>	35
3.3.3.	<i>Percentuais de Presunção Aplicáveis sobre a Receita Bruta da Atividade.....</i>	37
3.3.4.	<i>Percentual Reduzido De Apuração Do Lucro Presumido.....</i>	37
3.3.5.	<i>Demais Receitas e Ganhos de Capital.....</i>	38
3.3.6.	<i>Outros valores que devem ser acrescidos à base de cálculo</i>	39
3.3.7.	<i>Cálculo do Imposto e Adicional</i>	39
3.4.	Regime De Apuração Do Lucro Arbitrado	46
3.4.1.	<i>Introdução</i>	46
3.4.2.	<i>Lucro Arbitrado.....</i>	46
3.4.3.	<i>Alíquota do Lucro Arbitrado.....</i>	49
3.4.4.	<i>Contribuição Social</i>	52
3.4.5.	<i>Demais Receitas e Ganho de Capital</i>	53
3.5.	Simplex Nacional.....	55
3.5.1.	<i>Introdução</i>	55
3.5.2.	<i>Órgãos Gestores Da Lei Geral.....</i>	57
3.5.3.	<i>Limite de Receita Bruta Anual das MPES</i>	57
3.5.4.	<i>Entrada em Vigor da Lei Geral.....</i>	58
3.5.5.	<i>Aspectos Gerais e Tributários</i>	58
3.5.6.	<i>Pessoas Jurídicas Excluídas da Lei Geral</i>	59
3.5.7.	<i>Abertura e Baixa de Registro de MPE.....</i>	60
3.5.8.	<i>Participação em Licitações Públicas</i>	61
3.5.9.	<i>Simplificação das Relações Trabalhistas</i>	63
3.6.	Aspectos Gerais das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS	68
3.6.1.	<i>Introdução</i>	68
3.6.2.	<i>PIS/PASEP</i>	69
3.6.3.	<i>COFINS.....</i>	74
3.7.	Aspectos Gerais dos Tributos Indiretos – ISS, ICMS e IPI.....	81
3.7.1.	<i>Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).....</i>	81

3.7.2. <i>Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)</i>	82
3.7.3. <i>Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)</i>	85
4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	87
4.1. Conceitos Gerais.....	87
4.2. Regras e Condições Necessárias para uma adequada Gestão Tributária.	90
4.3. Modelo de Planejamento Tributário.....	94
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	99
REFERÊNCIAS	101
ANEXOS.....	103

1. INTRODUÇÃO

A década de 1990 significou para diversos países uma tentativa de recuperação econômica, inclusive para o Brasil. Mudanças no cenário internacional - associados a modificações pronunciadas no estilo tradicional de programar e executar políticas econômicas - levou efetivamente a um contexto sem precedentes histórico, com taxas “reduzidas” de inflação, maior convivência com produtos importados e **“menor interferência do estado”**.

A estabilização dos preços e abertura comercial nos países em desenvolvimento promoveu atividades econômicas e investimentos, tanto através do aumento da demanda interna por bens de consumo, quanto de acesso facilitado a bens de capital com custos mais baixos, o ganho real da renda da população aumentou o consumo interno, conseqüentemente houve um aumento nas importações, gerando um efeito multiplicador maior.

Porém, observa-se que a carga tributária vem elevando-se consideravelmente e o nível de arrecadação da máquina governamental também tem aumentado sendo assim importante para cada empresa (contribuinte) encontrar e estabelecer critérios frente à alta carga tributária, sendo a prática legal do planejamento tributário um mecanismo eficaz mais eficiente na redução dos recolhimentos dos impostos e contribuições. É preciso estar atento às mudanças econômicas e legais para os diversos ramos de atividade econômica, identificando possíveis incentivos fiscais no âmbito federal, estadual e municipal.

Há tempos se discute a respeito da carga tributária, de fato excessiva. Discute-se também a irracionalidade do sistema tributário brasileiro, tão alterado e desfigurado por diversas emendas constitucionais e por práticas que se traduzem em situações mais onerosas para os contribuintes.

Atualmente existem aproximadamente 84 tributos vigentes, com diversas leis e regulamentos sendo constantemente alterados. A carga tributária (somatório dos tributos federais, estaduais e municipais arrecadados) em relação ao PIB – Produto Interno Bruto do terceiro trimestre de 2008 atingiu 35,30%, contra 34,46% no mesmo período de 2007, tendo um aumento de 0,84 ponto percentual do PIB, conforme estudos do IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.

Diversos aspectos que poderiam ser discutidos mediante o exposto, mas este trabalho procura responder especificamente à seguinte pergunta ou situação problema: Qual o nível de importância de uma Gestão Tributária em uma empresa na economia brasileira?

A motivação e/ou maior **justificativa** em realizar este trabalho consiste na divulgação de elementos que a gestão tributária pode oferecer para as empresas brasileiras não colocando dúvidas sob sua aplicabilidade e execução dentro de um planejamento estratégico empresarial.

A globalização da economia é um fato e qualquer empresa ou grupo empresarial deve buscar uma gestão tributária eficaz, que assegure o correto cumprimento das obrigações fiscais, evitando as multas e contingências tributárias, mas que busque soluções seguras e legais para a diminuição da carga tributária.

As microempresas e pequenas empresas quanto às médias e grandes empresas estão atordoadas com a carga tributária existente no país, comprovando a necessidade urgente da adoção de procedimentos legais que obtenham resultados concretos de redução do custo tributário. Assim, fazer um correto planejamento tributário empresarial é uma necessidade de sobrevivência no mercado.

O planejamento tributário deve ser visto como indispensável redutor de custos e como arma essencial na competitividade e sobrevivência da empresa. As vantagens apuradas em consequência da gestão tributária, em muitos casos desafogam o caixa da empresa, contribuindo para uma melhor gestão do capital de giro. Se revertido esse resultado em favor da melhoria do produto, serviço ou mercadoria obterá uma boa receita conjugada em dois extremos: fim do desperdício tributário e maior competitividade da companhia.

O objetivo principal é implementar uma filosofia de gestão tributária nas empresas brasileiras, sejam elas de grande, médio, pequeno porte ou microempresa; partindo-se do preceito da *elisão fiscal*, ou seja, princípios legais e lícitos de acordo com o ordenamento jurídico do sistema tributário brasileiro. E os respectivos objetivos específicos são:

- Apresentar alguns aspectos importantes sobre o Sistema Tributário Nacional.

- Destacar as formas de tributação para Pessoa Jurídica e considerações sobre alguns impostos.
- Demonstrar importantes ferramentas de Planejamento Tributário.

Observe-se no estudo realizado pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2008) para o fato de que mesmo com a revisão do Valor Corrente do PIB, Carga Tributária bate novo recorde; nos nove primeiros meses de 2008, carga tributária atinge 36,36% do PIB, ante 35,09% do mesmo período de 2007; de janeiro a setembro de 2008 foram arrecadados R\$ 779,14 bilhões (no mesmo período de 2007 o total foi de R\$ 670,48); houve aumento nominal de arrecadação de R\$ 108,66 bilhões em relação ao mesmo período de 2007 (16,21%); arrecadação Federal teve crescimento nominal de R\$ 76,14 bilhões (16,38%); arrecadação dos Estados apresentou crescimento nominal de R\$ 29,00 bilhões (16,70%); tributos municipais cresceram 11,01%, em termos nominais (R\$ 3,52 bilhões); e, a carga Tributária Per Capita do período cresceu 15,00% (nominal), ou seja cada brasileiro pagou R\$ 535,90 a mais de tributos ante igual período de 2007, o que por si só é muito mais do que apenas preocupante.

Dadas as circunstâncias, trata o Planejamento Tributário de estudo realizado previamente. Isto permite afirmar que, antes da realização do fato administrativo, dever-se-á pesquisar os efeitos econômicos e jurídicos e as alternativas legais menos onerosas. Assim, o empresário estará realizando o planejamento tributário para sua empresa.

Com o mercado competitivo e recessivo e o aumento de concorrência entre as empresas nacionais, o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois, quando se analisam os balanços destas, percebe-se que os encargos relativos a tributos são, na maioria dos casos, mais representativos do que os custos da produção ou comercialização.

Nem sempre todas as empresas brasileiras têm condições de realizarem os seus planejamentos tributários dados o custo com as operações necessárias para execução destes planejamentos. Evidente que existem muitas alternativas legais válidas para as grandes empresas, mas é muitas vezes inviável para pequenas e médias empresas em face dos custos, entretanto, o empresário deve buscar

alternativas viáveis que o possibilitam estudar um meio lícito de se organizar objetivando a economia tributária. O empresário não deve e nem pode ficar alheio à realidade tributária brasileira e tem que buscar alternativas lícitas e uma delas que pode ser favorável será o planejamento tributário adequado a realidade de sua empresa.

O Planejamento Tributário é preventivo, pois deve ser feito antes da ocorrência do fato gerador do tributo, o que possibilita a *elisão fiscal*, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade.

A Gestão Tributária é tão importante quanto o Planejamento Estratégico e Financeiro, parte do princípio de que todos os contribuintes têm o direito de ordenar tributariamente seu negócio visando: reduzir custos, otimizar seus resultados para a competitividade, promover a expansão empresarial e em alguns casos, manter a sobrevivência da empresa.

As vantagens fiscais apuradas em consequência da Gestão Tributária, traduzidas em reais, em muitos casos desafogam o caixa da empresa. Se revertido esse resultado em favor da melhoria do produto, teremos uma boa receita conjugada em dois extremos: fim do desperdício tributário e maior competitividade da empresa.

Os procedimentos metodológicos terão caráter empírico e descritivo, fazendo-se necessárias abordagens como: estudos bibliográficos, artigos e pesquisa que apresentem um fator referencial para o tema, trazendo discussões sobre legislação e planejamento tributário, regimes tributários (Lucro Real – Lucro Presumido – SIMPLESNACIONAL), contribuições e impostos Federais, Estaduais e Municipais e algumas das particularidades tributárias, como por exemplo: Protocolos, Decretos Leis; enfim aspectos pertinentes ao tema/objeto.

As informações sobre os impostos, contribuições e taxas do país e estados serão levantados em empresas de consultoria tributária e nas instituições governamentais, tais como: Ministério da Fazenda (MF), Planalto e Câmara do Brasil, Receita Federal do Brasil (RFB), Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), Secretarias Fazendárias Estaduais do Brasil (SEFA), Prefeituras Municipais. E, demais órgãos e instituições que se fizerem necessários para desenvolver o trabalho proposto.

As experiências práticas e os resultados apresentados, que serão obtidos futuramente, sobre o funcionamento da gestão tributária poderão causar um impacto positivo sobre o prisma de mudanças, pois poderá haver uma quebra muito grande de paradigmas pelos conceitos aqui aplicados, podendo deixar claro que: as empresas brasileiras ainda não utilizam muito essa potente ferramenta de gestão, fazendo-se necessário aprender o *planejamento tributário*.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1. Aspectos Iniciais

Segundo Oliveira, *et all* (2009, p. 05), a natural evolução das diversas sociedades vem acompanhada de longa data por duas ciências que caminham juntas e complementam-se, são: o Direito e a Contabilidade.

O Direito é uma ciência de normas obrigatórias que disciplinam as relações dos homens na sociedade, assim sendo um conjunto de normas jurídicas vigentes em determinado país. Dentre estas, destacam-se as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, constituindo o Sistema Tributário Nacional, cujo fim é disciplinar a arrecadação e a distribuição de rendas, citado em Oliveira, *et all* (2009, p.05).

Já para a ciência contábil, Oliveira, *et all* (2009, p. 05), diz que:

A Contabilidade, por sua vez, é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle, e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

Partindo-se do pressuposto considerado por Oliveira, *et all*, essas duas ciências podem ser atribuídas como cerne da *gestão tributária*, já que são determinados aspectos da legislação tributária, devido à grande influência nas rotinas das organizações.

2.2. Legislação Tributária

É oportuno, de início, transcrever o conceito dado pelo Código Tributário Nacional à legislação tributária, conforme o art. 96 da Lei n.º 5.172/66, de 25 de outubro de 1966:¹

“Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares

¹ BRASIL. Código Tributário Nacional. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p.47.

que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes."

A Constituição Federal de 1988 trouxe profundas alterações no Sistema Tributário Nacional, não só em relação à quantidade e ao campo de incidência dos tributos, mas também quanto à própria distribuição dos valores arrecadados entre União, Estados e Municípios, o que atualmente vem comprometendo uma razoável reforma tributária principalmente em razão de não haver consenso entre os governantes de como devem ser repartidos os valores arrecadados.

2.3. Tributos – Conceitos e Espécies

O Código Tributário Nacional conceitua tributo como toda prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para melhor entendimento sobre a definição de tributo, segundo Oliveira, *et al* (2009, p. 08), é possível decompor sua definição nas seguintes características:

- prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;
- compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (no caso brasileiro em reais) ou por meio de indexadores;
- que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei;
- instituída por lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;

- cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Oliveira, *et all*, (2009, p.08) explica ainda que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; e

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

No que se refere às espécies de tributos, o Sistema Tributário Nacional está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de:

- Impostos que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte;
- Taxas que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis;
- Contribuições de melhoria que são cobradas quando do benefício trazidos aos contribuintes por obras públicas.

Segundo Oliveira, *et all*, (2009, p.08), *as taxas e contribuições de melhoria têm pouco significado, tanto no que se refere ao montante arrecadado, como ao impacto causado no contribuinte. Já os impostos representam, de fato, o instrumento do qual o Estado dispõe tanto para angariar recursos para gerir a Administração Pública e permitir investimentos em obras públicas, como para direcionar o comportamento da economia.*

Com a edição da Constituição Federal de 1988, surgiram para financiamento das atividades sociais as contribuições sociais, que, embora tenham sido tratadas no capítulo dos tributos, assumem as características destes para fazer face aos investimentos do governo nesse setor. As contribuições sociais instituídas têm como base os lucros das sociedades, a folha de pagamento dos empregados e o faturamento das empresas. Atualmente, são subdivididas em contribuições ao INSS, Contribuição Sindical, Contribuição PIS/PASEP, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Contribuição para o Fundo de Investimento Social (COFINS).

2.4. Princípios

De acordo com Oliveira, *et all*, (2009, p.10), *os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre todas as demais normas jurídicas, as quais só têm validade se editadas em rigorosa consonância com eles*. Tais princípios, segundo a Constituição Federal, são vistos a seguir.

Assim, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I. *exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça* (Princípio da Legalidade);
- II. *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos* (Princípio da Isonomia Tributária);
- III. *cobrar tributos:*
 - a) *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado* (Princípio da Irretroatividade Tributária);
 - b) *no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou* (Princípio da Anterioridade).

Princípio da Competência

Previsto no art. 150, § 6º, e no art. 151, inciso III, da Constituição Federal – o exercício da competência tributária é dado à União, ao Estado ou ao Município, que, por meio de sua Casa Legislativa, exercitarão as competências tributárias, não sendo permitida qualquer delegação ou prorrogação desta competência para outro ente que não seja aquele expressamente previsto na Constituição.

Princípio da Uniformidade Geográfica

Nos termos do art. 151, inciso I, a tributação da União deverá ser uniforme em todo o território nacional, não podendo criar distinções em relação aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.

Princípio da Não-Discriminação Tributária

O art. 152, visando à procedência e ao destino dos bens, proíbe a manipulação de alíquotas, bases de cálculo ou qualquer formula tributária em benefício ou prejuízo da economia da União, dos Estados ou dos Municípios.

Princípio da Capacidade Produtiva

O art. 145, § 1º, estabelece o princípio da capacidade econômica do contribuinte, que, por mera definição, seria a possibilidade econômica de pagar os tributos.

É considerada subjetiva quando se refere à condição pessoal do contribuinte (capacidade econômica real); é objetiva quando se leva em conta manifestações objetiva de riqueza do contribuinte (bens imóveis, títulos, etc – supostamente de capacidade tributária ou riqueza).

Princípio da Autoridade Tributária

No art. 145, § 1º, aparece o princípio da autoridade tributária, e são justificadas as prerrogativas da administração tributária.

Princípio da Tipologia Tributária

As taxas e os impostos não podem ter a mesma base de cálculo; portanto, as espécies tributárias são definidas pela distinção de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo, conforme se depreende do art. 145, § 2º.

2.5. Elementos Fundamentais do Tributo

Segundo Oliveira, *et all*, (2009, p. 11), *é importante destacar que nasce uma obrigação quando, por meio de uma relação jurídica, determinada pessoa (credor) pode exigir de outra (devedor) uma prestação (objeto), em razão de prévia determinação legal ou de manifestação de vontade (exemplo, o recebimento do preço de um bem em um contrato; o pagamento de prêmio em um concurso; a satisfação de um pagamento pela utilização ou disposição de um serviço público e outros).*

Assim, é possível afirmar que obrigação tributária é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos na lei (fato gerador), enfatiza Oliveira, *et all*, (2009, p.11).

Destacam-se, portanto, três elementos básicos da obrigação tributária, sendo elas: a Lei, o Objeto e o Fato Gerador.

A lei é o principal elemento da obrigação, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança (princípio da legalidade dos tributos). Contudo, assume, em um sistema jurídico, formas diferentes de expressão, a partir de um texto fundamental (Constituição), as regras ordinárias de convivência (leis em sentido restrito).

O objeto representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais. Basicamente, as prestações consistem em: pagamento do valor em dinheiro referente ao tributo devido ou à multa imposta por não-atendimento à determinação legal (obrigação principal) ou cumprimento de formalidades complementares, destinadas a comprovar a existência e os limites da operação tributada e a exata observância da legislação aplicável (obrigação acessória), como, por exemplo, a escrituração de livros fiscais, a apresentação de declarações de rendimentos, o preenchimento de formulários, a abstenção da prática de certos atos.

O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua-se como “o fato” que gera a obrigação de pagar o tributo.

2.6. Imunidade e Isenção Tributária

Imunidade

Segundo Oliveira, *et all*, (2009, p.14) “as imunidades podem ser classificadas como privilégios dados a alguém para que se livre ou se isente de certas imposições legais em virtude de que não é obrigado a fazer ou cumprir certo encargo de obrigação de caráter legal”, como:

- imunidade diplomática;
- imunidade judicial;
- imunidade parlamentar;
- imunidade tributária.

A imunidade tributária é estabelecida pela Constituição e abrange os seguintes aspectos:

- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros – não alcança as atividades econômicas reguladas pelo direito privado;
- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades mantenedoras de templos de qualquer culto;
- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades representativas de partidos políticos, sindicatos dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência sem fins lucrativos;
- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão destes.

Isenção

Entende-se na linguagem jurídica, segundo Oliveira, *et all*, (2009, p.14), que a isenção é atribuída a dispensa, a imunidade, a concessão a alguma coisa ou pessoa, para que se possa livrar esquivar ou desobrigar de algum encargo que a todos pesa, ou para que se livre de qualquer obrigação.

A isenção é concedida por lei.

3. PESSOAS JURÍDICAS E ALGUNS ASPECTOS FUNDAMENTAIS

3.1. Regime de Apuração do Lucro Real

3.1.1. Introdução

As pessoas jurídicas podem optar pela tributação do lucro, na forma do Lucro Presumido ou Pelo Lucro Real, e em algumas vezes pelo Lucro Arbitrado. Algumas atividades e acima de um determinado faturamento, as empresas devem tributar suas receitas na forma do Lucro Real. O lucro a ser tributado será sobre o montante do lucro líquido ajustado, pelas adições, exclusões e compensações permitidas pelo Imposto de renda.

Qualquer empresa pode optar, sem qualquer restrição, pela tributação com base no lucro real. Aliás, este é o regime próprio de incidência do Imposto de Renda, pois, neste regime se demonstra o resultado efetivo apurado no exercício da atividade.

Para que a empresa possa optar por outro regime deverá verificar a possibilidade de enquadramento.

Os demais regimes têm por característica a forma simplificada de apuração e escrituração com possibilidade, em certos casos, de redução da carga tributária.

- **Empresas Obrigadas à Apuração do Lucro Real**

- a) cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja acima de R\$ 48.000.000,00;
- b) instituições financeiras, empresas de seguros privados, de capitalização, de previdência privada e equiparadas;
- c) que tenham lucros ou rendimentos oriundos do exterior;
- d) que gozem de benefícios fiscais de isenção/redução do imposto de renda;
- e) que no decorrer do ano tenham efetuado a suspensão ou redução do imposto;
- f) empresas de fomento mercantil – “*Factoring*”;
- g) empresas de construção civil com registro de custo orçado.

- **Formas de Tributação**

As empresas que apuram o lucro real, durante o ano calendário poderão adotar como forma de cálculo do Imposto de Renda da CSLL, o ***Lucro Real Trimestral*** ou o ***Lucro Real Anual (estimativa mensal)***.

No lucro real trimestral os recolhimentos efetuados são definitivos, ou seja, não estarão sujeitos a ajustes no encerramento do ano-calendário.

O regime da estimativa tem por característica ser uma forma de antecipação mensal de IR/CSLL, resultando, portanto, em cálculos provisórios cujos recolhimentos serão ajustados com o IR/CSLL apurados no encerramento do período-base, normalmente em 31/dezembro.

Artigo 2º, § 6º da IN SRF nº. 93/97.

Uma vez exercida a opção pelo pagamento mensal do imposto calculado por estimativa, a empresa deverá apurar o Lucro Real em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

A diferença constatada entre o tributo (imposto ou contribuição) apurado com base no Lucro Real em 31.12. XX e a soma dos pagamentos mensais feitos por estimativa no mesmo ano-calendário:

- a) **quando positiva** será paga em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano seguinte;
- b) **quando negativa** será compensada com o tributo mensal a ser pago a partir do mês de janeiro do ano seguinte (ou será objeto de restituição).

- **Opção pela Forma de Tributação**

A opção pela forma de tributação se dá com o primeiro recolhimento do imposto no ano-calendário através do código informado no DARF.

Uma vez efetuada a opção o regime adotado é definitivo para todo o ano-calendário, ou seja, não poderá ser alterado.

Arts. nºs. 17 e 35, § 2º da IN SRF nº. 93/97 e Art. 13, § 1º da Lei nº. 9.718/98.

3.1.2. Real Trimestral e Estimativa: Vantagens X Desvantagens

REAL TRIMESTRAL	
VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none"> · imposto é pago trimestralmente e pode ser parcelado em três quotas; · Se o lucro for menor que o lucro estimado, e haja previsão segura da inexistência de prejuízos; · No caso de saldo negativo, poderá ser corrigido a partir do mês seguinte. 	<ul style="list-style-type: none"> · no caso de lucro real maior que o estimado, não terá outra alternativa; · deverá escriturar o diário, inventário e o Lalur trimestralmente; · apurando prejuízo-fiscal, a compensação nos trimestres seguintes estará limitada a 30% do lucro.

ESTIMATIVA MENSAL	
VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none"> · Poderá suspender ou reduzir o imposto mensal se o lucro for menor ou apurar prejuízos-fiscais; · Se o lucro real for maior poderá desconsiderá-lo e simplesmente recolher o imposto com base no lucro estimado; · É um sistema simplificado de apuração. Toma-se por base as receitas. · Os resultados negativos se compensarão automaticamente com os positivos, pois os balancetes são apurados de forma acumulada. 	<ul style="list-style-type: none"> · Se não for comparado com o lucro real poderá ser recolhido imposto maior que o efetivamente devido; · imposto pago na forma de antecipação não é corrigido durante o ano; · No caso de saldo negativo só será corrigido a partir do ano seguinte; · sistema de suspensão exige escrituração regular por ocasião de cada balancete que for utilizado para suspensão e redução.

3.1.3. Lucro Real Trimestral

Adotado este regime de Lucro Real Trimestral, a pessoa jurídica deverá ao final de cada período-base (trimestral), apurar o lucro líquido, nos termos da legislação comercial e fiscal, o que vai lhe exigir escrituração contábil completa.

Este lucro líquido será transportado para o LALUR para fins ajustes e assim chegando-se à determinação do lucro real, base de cálculo do IR.

Por sua vez, seguindo o mesmo sistema, a CSLL será calculada sobre o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações que lhe são próprias, na forma definida pela legislação em vigor.

3.1.4. Regime da Estimativa Mensal

O regime da estimativa mensal caracteriza-se pela forma simplificada de recolhimento. Uma vez definida a receita bruta, sobre ela aplicam-se os percentuais

de presunção de lucro, os mesmos previstos para o regime do lucro presumido. A esta base deverão ser acrescidas as demais receitas e ganhos de capital.

Neste regime vigora o sistema de suspensão ou redução do IRPJ e CSLL que certamente vai exigir da empresa rígida organização contábil para que se possa comprovar com base em escrituração completa, que o imposto já pago excede o devido no período em curso ou, simplesmente, comprovar que não se deve imposto no período em curso.

Para quem está apurando o lucro real, este sistema de suspensão/redução é uma das principais formas de planejamento tributário a ser adotada durante o ano-calendário. É um sistema **facultativo**, podendo ser adotado quando melhor convier ao contribuinte.

Arts. 4º, 6º e 10, da IN SRF nº. 93/97

No regime da estimativa a base de cálculo é formada pelo somatório do lucro estimado e demais receitas e ganhos de capital.

O lucro é calculado da seguinte forma:

- a) aplicando os percentuais de presunção sobre a receita bruta; ou, opcionalmente,
- b) com base no balancete de suspensão que vai demonstrar o lucro acumulado do período-base.

• Conceito de Receita Bruta

A receita bruta sobre o qual se aplicam os percentuais de presunção compreende o produto da venda de bens (mercadorias ou produtos) nas operações por conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (por exemplo: comissões), observando-se que:

a) não se incluem na receita bruta:

- a.1) o IPI (se a empresa for contribuinte deste imposto) cobrado destacadamente do comprador, do qual o vendedor dos bens é mero depositário;
- a.2) o ICMS por substituição tributária, cobrado pelo contribuinte substituto que figura como mero depositário do imposto cobrado antecipadamente;

a.3) as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cobradas, pelo contribuinte substituto que figura como mero depositário do imposto cobrado antecipadamente;

b) devem ser excluídos da receita bruta:

b.1) as vendas canceladas (devoluções); e

b.2) os descontos incondicionais concedidos (que consta da NF e não depende de evento futuro);

• **Percentuais do Lucro Estimado**

ATIVIDADE GERADORA DA RECEITA	PERCENTUAL
· Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%
· Venda de mercadorias e produtos (exceto revenda de combustível para consumo) · Transporte de cargas · Serviços hospitalares · Atividade Rural · Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante · Atividades Imobiliárias · Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios, em qualquer quantidade · Outras atividades (exceto prestação de serviços para a qual não esteja previsto percentual específico)	8,0%
· Serviços de transporte (exceto o de cargas) · Serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissão regulamentada) prestados com exclusividade por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00 · Instituições financeiras a entidades a elas equiparadas	16%
· Serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico, inclusive prestados por sociedades civis de profissões regulamentadas · Intermediação de negócios, inclusive representação comercial e corretagem (se Seguros, imóveis, etc.) · Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza · <i>Factoring</i> · Construção por empreitada, quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais	32%

À base de cálculo da estimativa, deverão ser somadas as demais receitas e ganhos de capital, no mês em que forem auferidos. Podemos citar, entre outros:

a) juros ativos, não decorrentes de aplicações financeiras, inclusive os incidentes sobre valores restituídos ou compensados;

b) descontos financeiros obtidos;

- c) receita de locação de bens permanentes, quando este não for o objetivo social da empresa, deduzido dos encargos necessários à sua percepção;
- d) variações monetárias ativas;
- e) ganhos de capital nas alienações de bens do ativo permanente;
- f) 1/120 do saldo do lucro inflacionário existente em 31.12.95.

Não devem ser somadas a base de cálculo os rendimentos de aplicações financeiras, recuperação de créditos que não representem ingresso de novas receitas, reversão de provisões, lucros e dividendos recebidos, ajuste da equivalência patrimonial, juros sobre o capital próprio.

Arts. 4º, 6º e 7º da IN SRF nº 93/97.

- **Prestadoras de Serviço com Receita Bruta Anual de até R\$120.000,00**

As empresas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, que não sejam de profissão regulamentada e cuja receita bruta não exceder a R\$120.000,00, poderão utilizar, para determinação da base de cálculo do imposto, o percentual de 16%.

Diferença de Imposto: a empresa ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto, apurada em relação a cada mês transcorrido, quando houver utilizado o percentual de 16% e a receita bruta acumulada ano período exceder o limite de R\$120.000,00. A diferença de imposto deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrer o excesso. Quando paga no prazo previsto acima, a diferença será recolhida sem acréscimos.

Exemplo:

Dados hipotéticos relativos aos meses de janeiro a abril de 2006.

Mês	Receita Bruta – R\$	Acumulado	Percentual
Jan/2006	20.000,00	20.000,00	16%
Fev/2006	30.000,00	50.000,00	16%
Mar/2006	40.000,00	90.000,00	16%
Abr/2006	50.000,00	140.000,00	32%

Até o mês de março de 2006 a empresa utilizou o percentual de

16% sobre o valor da receita bruta de R\$90.000,00. A partir do mês de abril de 2001 passou a utilizar o percentual de 32%, tendo em vista que o valor acumulado ultrapassou o limite de R\$120.000,00.

Assim, deverá ser recolhida a diferença de imposto, relativa a utilização do percentual de 16% ($32\% - 16\% = 16\%$), ou seja:

Cálculo da Diferença de Imposto			
Jan a Mar/2006	Valores - R\$	%	Base de Cálculo do IR
Base de Cálculo Acumulada	90.000,00	16	14.400,00
Diferença de Imposto Devida: R\$14.400,00 x 15% = R\$2.160,00			

No exemplo em tela, a diferença deverá ser recolhida, juntamente com o imposto do mês de abril de 2006, até o último dia do mês de maio de 2006 (**Art 3º §4º da IN SRF nº 93/97**).

- **Atividades Imobiliárias**

As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

O lucro estimado será calculado aplicando-se o percentual de 8% sobre o valor das receitas recebidas (**§ 7º do art. 3º e inciso I do art. 5º da IN SRF nº 93/97**).

- **Comercialização de Veículos Usados**

A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deverá observar que, nas operações de venda de veículos **usados**, o valor a ser computado na determinação da base de cálculo será apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação.

Assim, na determinação da base de cálculo, será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição constante da nota fiscal de entrada (**IN SRF nº 152/98**).

- **Cálculo do IR Estimado**

Sobre a base de cálculo determinada na forma dos itens anteriores incide o Imposto de Renda determinado pela aplicação da alíquota de 15%.

Art. 8º da IN SRF nº 93/97.

- **Cálculo do Adicional Mensal**

Estará sujeita à incidência do adicional a parcela a parcela de lucro excedente a R\$ 20.000,00 multiplicada pelo número de meses do período de apuração.

Art. 8º, § único, da IN SRF nº 93/97.

Exemplos de Adicional

a) Regime da estimativa – cálculo com base na receita bruta/demais receitas:

↳ Admitindo-se a base de cálculo	R\$ 12.000,00
↳ IRPJ = 15% sobre R\$ 12.000,00	R\$ 1.800,00
↳ Admitindo-se a base de cálculo	R\$ 24.000,00
↳ IRPJ normal = 15% sobre R\$ 24.000,00	R\$ 3.600,00
↳ IRPJ Adicional = 10% sobre R\$ 4.000,00	<u>R\$ 400,00</u>
↳ IRPJ a recolher	R\$ 4.000,00

b) Regime da estimativa – cálculo com base em balancete de redução/suspensão em julho de 2005 (7 x R\$20.000,00 = R\$140.000,00 = limite do adicional):

↳ Admitindo-se a base de cálculo	R\$ 110.000,00
↳ IRPJ = 15% sobre R\$ 110.000,00	R\$ 16.500,00
↳ Admitindo-se a base de cálculo	R\$ 170.000,00
↳ IRPJ normal = 15% sobre R\$ 170.000,00	R\$ 25.500,00
↳ IRPJ Adicional = 10% sobre R\$ 30.000,00	<u>R\$ 3.000,00</u>
↳ IRPJ a recolher	R\$ 28.500,00

- **Deduções do Imposto**

A pessoa jurídica tributada com base na estimativa mensal pode deduzir do imposto apurado:

a) o Imposto de Renda Retido da Fonte, ou pago pela própria empresa, conforme o caso, sobre receitas computadas na determinação da base de cálculo, pagas ou creditadas à empresa por pessoas jurídicas a título de:

- a.1)** remuneração pela prestação de serviços profissionais;
- a.2)** remuneração pela prestação de serviços de limpeza e conservação, vigilância e locação de mão-de-obra;
- a.3)** comissões e corretagens, etc.;
- a.4)** remuneração de serviços de propaganda e publicidade;
- a.5)** importâncias recebidas de entidades da administração pública federal;
- a.6)** juros remuneratórios do capital próprio;
- a.7)** outras remunerações sujeitas ao IRRF.

b) o saldo de imposto pago indevidamente ou a maior em períodos anteriores, que ainda não tenham sido objeto de compensação.

O imposto de renda pago indevidamente ou a maior em **períodos anteriores** poderá ser atualizado monetariamente da seguinte forma:

- a) se pago até 1.995**, atualizado até 31 de dezembro daquele ano, pelo valor da ufir de 0,8287, e acrescido de juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, a partir de 01.01.96;
- b) se pago a partir de 1º de janeiro de 1.996**, acrescido de juros equivalentes à taxa SELIC.

• Exemplo do Cálculo da Estimativa Mensal

A empresa que tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa (dessa forma obrigada à apuração do Lucro Real). Admitam-se os seguintes dados, para o mês de janeiro de 2001:

- Receita Bruta da Atividade Comercial.....	R\$400.000,00
- Receita Bruta da Prestação de Serviços em Geral.....	R\$50.000,00
- Receita de aluguel de um imóvel da empresa.....	R\$6.000,00

- Lucro na venda de um veículo do imobilizado.....R\$14.000,00

Cálculos			
Receita Bruta Ajustada			
R\$400.000,00			x
8%.....	R\$32.000,00		
R\$50.000,00 x 32%.....		R\$16.000,00	
=Subtotal(Lucro Estimado).....	R\$48.000,00		
Acréscimos à base de cálculo:			
Receita de Aluguel.....	R\$6.000,00		
Lucro na Venda de Veículo.....	<u>R\$14.000,00</u>	R\$20.000,00	
Base de Cálculo da Estimativa.....	R\$68.000,00		
Imposto: 15% x R\$68.000,00.....R\$10.200,00			
Adicional: 10% x R\$48.000,00(*).....R\$4.800,00			
= Imposto Devido.....R\$15.000,00			
(*)Parcela da Base de Cálculo Mensal que excedeu a R\$20.000,00 (R\$68.000,00 – R\$20.000,00 = R\$48.000,00)			

3.2. Balanço de Suspensão/Redução Do IR/CSLL

O sistema de suspensão ou redução do imposto (IR/CSLL) **é próprio do regime da estimativa**. Portanto não se fala em suspensão/redução em outro regime de tributação.

Será possível suspender ou reduzir o IRPJ e a CSLL de cada mês desde que se demonstre através de balanço ou balancete do período a inexistência de lucro tributável, ou que o valor pago excede o valor do imposto devido.

Note-se que **a opção pelo sistema de tributação deve ser o mesmo para IRPJ e para CSLL**.

Isto quer dizer que a vantagem deve ser aferida em relação aos dois tributos.

Art. 230 e segs. do Decreto nº 3.000/99 e Art. 10 e segs. da IN SRF nº 93/97.

- **Como Praticar a Suspensão ou Redução**

Os balanços/balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritas no livro diário. A demonstração do lucro real do

período abrangido deverá ser transcrita na parte “A” do LALUR. (Art. 35 da Lei nº 8.981/95).

- **Apuração do Lucro Real Intermediário (Balanço de Suspensão/Redução)**

O balanço/balancete deverá compreender o período transcorrido dentro do ano-calendário. Assim para definirmos o período de abrangência deveremos observar as seguintes circunstâncias:

a) *Período de abrangência de empresa constituída até o ano anterior:*

↳ de 01.01 a 31.01 para suspensão/redução do imposto apurado em janeiro;

↳ de 01.01 a 28.02 para suspensão/redução do imposto apurado em fevereiro;

↳ de 01.01 a 31.07 para suspensão/redução do imposto apurado em julho.

↳ e assim, sucessivamente, à critério da empresa.

b) *Empresa que foi constituída durante o ano-calendário. Ex., 23.02.2005*

↳ de 23.02 a 28.02 para suspensão/redução do imposto apurado em fevereiro;

↳ de 23.02 a 30.04 para suspensão/redução do imposto apurado em abril;

↳ de 23.02 a 30.06 para suspensão/redução do imposto apurado em junho.

↳ de 23.02 a 30.07 para suspensão/redução do imposto apurado em julho.

↳ e assim, sucessivamente, à critério da empresa.

Na hipótese em que a empresa optar pela estimativa e não reunir os elementos necessários para adotar este regime de suspensão/redução, deverá obrigatoriamente recolher com base na receita bruta.

- **Cálculo da Suspensão ou Redução**

Os valores apurados com base neste sistema servem única e exclusivamente para definir a situação tributária daquele período.

Se a empresa pretende suspender/reduzir o pagamento de períodos subseqüentes deverá levantar novo balancete, desconsiderando aqueles levantados anteriormente.

O novo balancete será exigido inclusive quando a empresa já tiver demonstrado saldo de imposto a recuperar demonstrado em meses anteriores.

Art.13, II da IN SRF nº 93/97.

- **Compensação do Imposto pago Anteriormente**

Do imposto apurado com base no resultado acumulado poderão ser deduzidos os créditos da pessoa jurídica:

a) o imposto pago em períodos anteriores (IR/CSL estimado);

b) o IRRF:

- sobre receitas;

- **aplicações financeiras** (somente no Bal.Susp./Red),

c) o saldo negativo (IR/CSL) de ano-calendário anterior;

d) o IR/CSL pago a maior ou indevidamente.

Art. 12, III da IN SRF nº 93/97 .

- **Exemplo de Suspensão Integral:**

Lucro real apurado com base no resultado acumulado em 30.06.2001:

1º PASSO ↳ Cálculo do IRPJ e do Adicional:

↳ IRPJ = 15% sobre R\$ 360.000,00	R\$ 54.000,00
↳ Adicional = 10% sobre R\$ 240.000,00	<u>R\$ 24.000,00</u>
↳ IRPJ a pagar	R\$ 78.000,00

2º PASSO ↳ Verificar os créditos existentes em 30.06.2005:

↳ Imposto pago por estimativa	R\$ 80.000,00
↳ Imposto retido na fonte	<u>R\$ 2.000,00</u>

↳ Total dos créditos (R\$ 82.000,00)

3º PASSO ↳ Verificar resultado (R\$ 4.000,00)

Nesta situação poderá ser efetuada a suspensão integral do IRPJ tendo em vista que os créditos (imposto já pago) supera o devido no período em curso.

- **Exemplo de Redução:**

Aproveitando dados do exemplo anterior supondo que a estimativa de junho resulte no imposto a pagar de R\$ 10.000,00:

1º PASSO ↳ Calcular IRPJ: considerando que seja..... R\$ 90.000,00

2º PASSO ↳ Créditos existentes: considerando que sejamR\$ 82.000,00

3º PASSO ↳ Verificar resultado comparando os dois sistemas, assim:

PELO SISTEMA DA ESTIMATIVA	PELO SISTEMA DE SUSPENSÃO
-Valor a ser recolhido competência 07/01R\$10.000,00	-Valor devido no período em curso.....R\$90.000,00
-Valor das antecipações já efetuadasR\$82.000,00	-Valor das antecipações já efetuadasR\$82.000,00
Somatório das antecipações..... R\$92.000,00	-Valor a ser recolhido.....R\$ 8.000,00
<p>Se optar pelo recolhimento com base na estimativa deverá ser recolhida a importância de R\$ 10.000,00, que somada aos créditos de R\$ 82.000,00 totalizará antecipações de R\$ 92.000,00;</p> <p>Contudo, se optar pela tributação com base no resultado acumulado deverá ser recolhido mais R\$ 8.000,00, que corresponde a diferença entre o devido R\$ 90.000,00 e o que já foi antecipado R\$ 82.000,00.</p>	

- **Vantagem Tributária**

Tanto na suspensão como na redução o valor que deixou de ser pago, fica no caixa da empresa a custo zero podendo ser utilizado livremente em suas atividades operacionais, ou até em investimentos.

- **Exemplo de Desconsideração do Balancete:**

1º PASSO ▢ Calcular o IRPJ: considerando que seja R\$ 100.000,00

2º PASSO ▢ Créditos existentes: considerando que sejam R\$ 82.000,00

3º PASSO ▢ Verificar resultado conforme segue:

PELO SISTEMA DA ESTIMATIVA	PELO SISTEMA DE SUSPENSÃO
-Valor a ser recolhido competência 07/01R\$10.000,00	-Valor devido no período em curso.....R\$100.000,00
-Valor das antecipações já efetuadasR\$82.000,00	-Valor das antecipações já efetuadasR\$82.000,00
Somatório das antecipações..... R\$92.000,00	-Valor a ser recolhido.....R\$ 18.000,00
<p>Se optar pelo recolhimento com base na estimativa deverá ser recolhida a importância de R\$ 10.000,00, que somada aos créditos de R\$ 82.000,00 totalizará antecipações de R\$ 92.000,00;</p> <p>Contudo, se optar pela tributação com base no resultado acumulado deverá ser recolhido mais R\$ 18.000,00, que corresponde a diferença entre o devido R\$ 100.000,00 e o que já foi antecipado R\$82.000,00.</p>	
<p>Desvantagem: Nesta hipótese o resultado acumulado gera um imposto a pagar superior àquele apurado com base na estimativa. Isto quer dizer que o lucro estimado está sendo mais vantajoso devendo o balancete ser desconsiderado, e efetuar o recolhimento de R\$ 10.000,00.</p> <p>Se a situação persistir até o final do ano, a diferença de imposto a pagar poderá ser paga no ano seguinte, até 31.01.2001 sem acréscimos ou até 31.03.2006 acrescido de juros SELIC.</p>	

Quadro-Resumo da Suspensão/Redução

Mês	Estimativa(RB)	Lucro Real Acumulado	
Janeiro	12.000,00	8.000,00	Redução
Fevereiro	10.000,00	20.000,00-8.000,00= 12.000,00	RB
Março	15.000,00	25.000,00-18.000,00= 7.000,00	Redução
Abril	12.000,00	35.000,00-25.000,00= 10.000,00	Redução
Maiο	12.000,00	30.000,00-35.000,00= 5.000,00(-)	Suspensão
Junho	10.000,00	50.000,00-35.000,00= 15.000,00	RB
Julho	12.000,00	(Prejuízo) 0 -45.000,00= 45.000,00(-)	Suspensão

Recolhimentos da estimativa à maior em 2000:

Janeiro	R\$ 8.000,00	Julho	-
Fevereiro	R\$10.000,00	Agosto	-
Março	R\$ 7.000,00	Setembro	-
Abril	R\$10.000,00	Outubro	-
Maio	-	Novembro	-
Junho	R\$10.000,00	<u>Dezembro</u>	<u>(prejuízo)</u>
		R\$45.000,00	

- A partir de 31.12.00, o valor de R\$ 45.000,00 passou a ser considerado pagamento à maior, podendo a partir de janeiro de 2001 ser corrigido pela taxa SELIC, e pode ser utilizada para compensação com a estimativa, a partir de fevereiro/2001, competência de janeiro (AD nº3/2000).

Recolhimentos da estimativa à menor em 2.005

Janeiro	R\$8.000,00	Julho	-
Fevereiro	R\$10.000,00	Agosto	-
Março	R\$7.000,00	Setembro	-
Abril	R\$10.000,00	Outubro	-
Maio	-	Novembro	-
Junho	R\$10.000,00	<u>Dezembro</u>	<u>R\$10.000,00 (com base na rec. bruta)</u>
		R\$55.000,00	

- em 31.12.00 deu um IRPJ de **R\$80.000,00** – R\$55.000,00 = R\$25.000,00

- saldo a recolher em quota única em 31/03/2006

se recolher em 31/01/2006 - sem juros

em 28/02/2006 - 1% de juros

em 31/03/2006 - selic fevereiro + 1%

3.3. Regime de Apuração do Lucro Presumido

3.3.1. Introdução

Embora não seja a forma mais adequada sob o ponto de vista econômico, pois baseia-se em mera presunção de lucro, a tributação pelo Imposto de Renda segundo as regras do lucro presumido é, na verdade, bastante prática e simplificada, o que tem despertado o interesse de um número cada vez maior de empresas, principalmente daquelas impedidas de optar pelo Simples Nacional.

- **Empresas Impedidas ao Lucro Presumido**

Empresas **impedidas** de optar pelo lucro presumido por serem obrigadas à apuração do lucro real:

- a) cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja acima de R\$ 48.000.000,00;
- b) instituições financeiras, empresas de seguros privados, de capitalização, de previdência privada e equiparadas;
- c) que tenham lucros ou rendimentos oriundos do exterior;
- d) que gozem de benefícios fiscais de isenção/redução do imposto de renda;
- e) que no decorrer do ano tenham efetuado a suspensão ou redução do imposto;
- f) empresas de fomento mercantil – “*Factoring*”.

A partir de 1997, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas passou a ser determinado trimestralmente, com base no lucro real, presumido ou arbitrado apurado em períodos de apuração encerrados **em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano** (art. 1º da Lei nº 9.430/96), ressalvada a alternativa de apuração com base na estimativa mensal para empresas sujeitas a apuração do lucro real anual.

1º Trimestre	Janeiro /Fevereiro /Março	Período de Apuração: 31 de março
2º Trimestre	Abril/ Maio/ Junho	Período de Apuração: 30 de junho

3º Trimestre	Julho/ Agosto/ Setembro	Período de Apuração: 30 de setembro
4º Trimestre	Outubro/Novembro/Dezembr	Período de Apuração: 31 de dezembro

- **Formalização da Opção**

Podem optar pelo lucro presumido todas as pessoas jurídicas não obrigadas a apuração do Imposto com base no lucro real.

A opção pela tributação com base no lucro presumido será manifestada **com o pagamento** da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário e será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário (**art. 26 da Lei nº 9.430/96**).

Assim, considera-se formalizada a opção mediante a indicação, no campo 04 do DARF, do código de receita próprio do imposto apurado nesse regime de tributação (2089).

Portanto, em relação ao ano-calendário de 2001, a opção será manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto apurado no primeiro trimestre cujo vencimento se deu em 30/04/2001.

A pessoa jurídica que iniciar atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção pelo lucro presumido com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido relativo ao período de apuração de início de atividade (**art. 26, § 2º da Lei nº 9.430/96**).

Não impede o exercício da opção pela tributação com base no lucro presumido o fato de a empresa não ter efetuado o pagamento nos prazos legais ou ter pago com insuficiência. Ocorrida esta hipótese, o débito deverá ser pago com os acréscimos legais cabíveis.

Até **31.12.1998** era admitido que a pessoa jurídica alterasse sua opção, de lucro presumido para lucro real, em relação ao mesmo ano-calendário (**Lei nº 9.430/96, art. 26, §§ 3º e 4º**).

Todavia, de acordo com o § 1º do art. 13 da Lei nº 9.718/98, incorporado ao § 1º do art. 516 do RIR/99, a partir do ano-calendário de 1999 a opção pela tributação com base no lucro presumido passa a ser definitiva em relação a todo o ano-calendário.

- **Base de Cálculo**

O lucro presumido será apurado, trimestralmente, pela soma das seguintes parcelas (**arts. 25, 51 e 53 da Lei nº 9.430/96**):

1. o valor resultante da aplicação dos percentuais de presunção indicados no quadro do subitem 4.3, sobre a receita bruta da atividade auferida em cada trimestre; e
2. demais receitas e ganhos de capital e outros acréscimos á base de cálculo.

3.3.2. Determinação Do Lucro Presumido

- **Conceito de Receita Bruta**

A receita bruta sobre o qual se aplicam os percentuais de presunção compreende o produto da venda de bens (mercadorias ou produtos) nas operações por conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (por exemplo: comissões), observando-se que (**Art 5º da IN SRF 93/97 e Art. 224 e 519 do RIR/99**):

a) não se incluem na receita bruta:

- a.1)** o IPI (se a empresa for contribuinte deste imposto) cobrado destacadamente do comprador, do qual o vendedor dos bens é mero depositário;
- a.2)** o ICMS por substituição tributária, cobrado pelo contribuinte substituto que figura como mero depositário do imposto cobrado antecipadamente;
- a.3)** as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cobradas, pelo contribuinte substituto que figura como mero depositário do imposto cobrado antecipadamente;

b) devem ser excluídos da receita bruta:

- b.1)** as vendas canceladas (devoluções); e
- b.2)** os descontos incondicionais concedidos (que consta da NF e não depende de evento futuro);

- **Adoção do Regime de Caixa**

Alternativamente ao regime de competência, é admitido que, para efeito de determinação do lucro presumido, a receita de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com recebimento a prazo ou em parcelas seja reconhecida segundo o regime de caixa, ou seja, somente no mês do efetivo recebimento, desde que observadas as seguintes regras (**IN SRF nº 104/98**):

a) que escrete apenas o livro Caixa: deve emitir a nota fiscal por ocasião da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço e indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento;

b) pessoa jurídica que mantenha escrituração contábil: deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica e indicar nessa conta, em cada lançamento, a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

3.3.3. Percentuais de Presunção Aplicáveis sobre a Receita Bruta da Atividade

ATIVIDADE GERADORA DA RECEITA	PERCENTUAL
· Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%
· Venda de mercadorias e produtos (exceto revenda de combustível para consumo)	8,0%
· Transporte de cargas	
· Serviços hospitalares	
· Atividade Rural	
· Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante	
· Atividades Imobiliárias	
· Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios, em qualquer quantidade	
· Outras atividades (exceto prestação de serviços para a qual não esteja previsto percentual específico)	
· Serviços de transporte (exceto o de cargas)	

<ul style="list-style-type: none"> · Serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissão regulamentada) prestados com exclusividade por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00 · Instituições financeiras a entidades a elas equiparadas 	16%
<ul style="list-style-type: none"> · Serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico, inclusive prestados por sociedades civis de profissões regulamentadas · Intermediação de negócios, inclusive representação comercial e corretagem (se Seguros, imóveis, etc.) · Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza · <i>Factoring</i> · Construção por empreitada, quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais 	32%

3.3.4. Percentual Reduzido De Apuração Do Lucro Presumido

Regra prática para verificar quando pode reduzir o percentual de 32% para 16% (quando não há um percentual específico)	
1ª Condição	Não ser profissão regulamentada
2ª Condição	Ser exclusivamente prestação de serviços
3ª Condição	Receita Bruta até R\$ 120.000,00

3.3.5. Demais Receitas e Ganhos de Capital

Deverá ser adicionado ao lucro presumido (Art.521 do RIR/99 e Art.36 da IN SRF nº 93/97):

- a)** os ganhos de capital auferidos na venda de ativos, que correspondem à diferença positiva verificada no trimestre entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil do bem, corrigido monetariamente até 31.12.95, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exclusão;
- b)** os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e os ganhos líquidos de aplicações financeiras de renda variável;
- c)** demais receitas ou resultados, tais como:
 - c.1)** variações monetárias ativas, descontos financeiros obtidos e juros ativos (não decorrentes de aplicações financeiras);
 - c.2)** juros equivalentes à taxa SELIC relativos a tributos a recuperar;
 - c.3)** os juros sobre o capital próprio que houverem sido pagos ou creditados por outra pessoa jurídica da qual a empresa seja sócia;
 - c.4)** rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladas, controladoras, coligadas ou interligadas;
 - c.5)** receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica;
 - c.6)** multa ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato;
 - c.7)** valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos (exceto se comprovar não os ter deduzido em período anterior);
 - c.8)** ganhos auferidos em operações de cobertura (*hedge*) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão.

3.3.6. Outros valores que devem ser acrescidos à base de cálculo

A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar, também, à base de cálculo do imposto correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pelo lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia sido diferida e controlados na parte B do LALUR (art. 54 da Lei nº 9.430/96 e Art. 520 do RIR/99), tais como:

- a)** lucro inflacionário a tributar;
- b)** lucro não realizado decorrente de contratos com entidades governamentais;

c) lucro não realizado relativo a vendas de bens do ativo permanente com recebimento do preço em prazo que ultrapassa o ano-calendário seguinte ao da contratação.

3.3.7. Cálculo do Imposto e Adicional

- **Alíquota**

O imposto trimestral devido deve ser calculado, em reais, mediante aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo (Art. 541 do RIR/99).

O adicional incide sobre a parcela do lucro presumido trimestral excedente a R\$ 60.000,00, mediante aplicação da alíquota de 10% (Art. 542 do RIR/99).

- **Deduções do Imposto**

A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido pode deduzir do imposto apurado em cada trimestre (Art. 526 do RIR/99):

a) o Imposto de Renda Retido da Fonte, ou pago pela própria empresa, conforme o caso, sobre receitas computadas na determinação da base de cálculo, pagas ou creditadas à empresa por pessoas jurídicas a título de:

- a.1) remuneração pela prestação de serviços profissionais;
- a.2) remuneração pela prestação de serviços de limpeza e conservação, vigilância e locação de mão-de-obra;
- a.3) comissões e corretagens, etc.;
- a.4) remuneração de serviços de propaganda e publicidade;
- a.5) rendimentos de aplicações financeiras;
- a.6) importâncias recebidas de entidades da administração pública federal;
- a.7) juros remuneratórios do capital próprio;
- a.8) outras remunerações sujeitas ao IRRF.

b) o saldo de imposto pago indevidamente ou a maior em períodos anteriores, que ainda não tenham sido objeto de compensação.

- **Impossibilidade de Dedução de Incentivos Fiscais**

A partir de 1º.01.1998 deixou de ser permitida qualquer dedução, a título de incentivo fiscal, do imposto apurado com base no lucro presumido (Art. 10 da Lei nº 9.532/97).

• Exemplo de Cálculo do Imposto Trimestral

Admitamos que uma empresa optante pela tributação com base no lucro presumido apresente os seguintes dados no 1º trimestre de 2001:

1) Receita da venda de produtos de fabricação própria:	
P Total das vendas (inclusive IPI)	R\$ 1.210.000,00
P (-) IPI	R\$ 110.000,00
P Receita de vendas	R\$ 1.100.000,00
P (-) Devoluções recebidas (líquidas IPI)	R\$ 30.000,00
P Receita de venda a ser considerada	R\$ 1.070.000,00
2) Receita de prestação de serviços	R\$ 300.000,00
3) Ganho de capital na venda ativo permanente	R\$ 25.000,00
4) Rendimentos de aplicação financeiras	R\$ 2.500,00
5) IRRF s/ rendimentos de aplicação financeira	R\$ 500,00

Com base nesse dados, e considerando-se os percentuais de 8% e 32%, respectivamente, para receita de venda de produtos e para a de prestação de serviços, teríamos:

a) Apuração da lucro presumido da atividade

a.1) Receita da venda de produtos: 8% de R\$ 1.070.000,00	R\$ 85.600,00
a.2) Receita de prestação serviços: 32% de R\$ 300.000,00	<u>R\$ 96.000,00</u>
Lucro Presumido da atividade	R\$ 181.600,00

b) Determinação da base de cálculo do imposto

b.1) Lucro presumido da atividade	R\$ 181.600,00
b.2) Ganho da capital na alienação bem do Ativo Permanente	R\$ 25.000,00
b.3) Rendimentos de aplicação financeira	<u>R\$ 2.500,00</u>

Base de cálculo do IR trimestral R\$ 209.100,00

c) Cálculo do imposto a pagar relativo ao 1º trimestre de 2000

c.1) Imposto normal (R\$ 209.100,00 x 15%) R\$ 31.365,00

c.2) Adicional (R\$ 149.100,00* x 10%) R\$ 14.910,00

Total do imposto devido R\$ 46.275,00

c.3) (-) IRRF R\$ 500,00

Imposto líquido a pagar R\$ 45.775,00

* base de cálculo do adicional: lucro presumido que excedeu a R\$ 60.000,00.

- **Adicional de Imposto de Renda**

Quando houverem receitas financeiras, ganhos de capital e demais receitas não operacionais, deve-se aplicar a alíquota de 15% para o cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e de 9% para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o valor bruto destas receitas. Porém, caso a empresa venha a apurar “lucro presumido”, superior a R\$ 60.000,00, no trimestre, deve ainda calcular o valor do **Adicional de Imposto de Renda²**. Aplica-se então a alíquota de **10% sobre o excesso**.

Na forma do art. 228, 542 e 543 do Regulamento de Imposto de Renda, a parcela do lucro presumido ou real que exceder o valor da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, ficará sujeita à incidência do adicional do imposto à alíquota de 10%.

O adicional, sem nenhuma dedução, será pago juntamente com o imposto devido, nos mesmos prazos e código.

Esse adicional aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão, cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação.

A alíquota do adicional é única para todas as pessoas jurídicas, inclusive instituições financeiras, sociedades seguradoras e assemelhadas.

O adicional incide, inclusive, sobre os resultados tributáveis de pessoa jurídica que explore atividade rural (**Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 3º**). No caso de

atividades mistas, a base de cálculo do adicional será a soma do lucro real apurado nas atividades em geral com o lucro real apurado na atividade rural.

Referente a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, não há a incidência do adicional de imposto que trata os arts. 228, 242 e 243 do Regulamento do Imposto de Renda.

O recolhimento do imposto adicional deverá ser feito juntamente com o imposto normal devido no período, com mesmo vencimento e período de apuração.

- **Obrigações Acessórias**

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido devem manter (Art. 527 do RIR/99):

a) escrituração contábil nos termos da legislação comercial, salvo se mantiverem livro Caixa, no qual deverá ser escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária;

b) Livro Registro de Inventário, no qual deverá constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

d) Todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica (IPI, ICMS, ISS, etc.), bem como documentos e demais papeis que serviram de base para a escrituração comercial e fiscal, em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

- **Exemplo de Cálculo para o Lucro Presumido**

Exemplo de cálculo do adicional de imposto de renda, para uma empresa com atividade de comércio de mercadorias, com a base presumida de 8% sobre a Receita Bruta da atividade da empresa no trimestre. Neste mesmo trimestre a

² A Instrução Normativa nº 93, de 24 de dezembro de 1997, artigo 38, parágrafo 1º, dispõe sobre o adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

empresa obteve um ganho líquido na alienação de um bem do Ativo Imobilizado no valor de R\$ 100.000,00, conforme disposto na planilha a seguir:

Receita Bruta	4.500.000,00
Base Presumida	8%
Lucro Presumido da Atividade	360.000,00
Ganho de Capital	100.000,00
Lucro Presumido Total	460.000,00
IRPJ Normal (15%)	69.000,00
Calculo do Adicional	
Lucro Presumido Total	460.000,00
(-) Limite de Isenção	60.000,00
Base do Adicional	400.000,00
Adicional de IRPJ (10%)	40.000,00
Imposto de Renda a Recolher: Somatório do IRPJ Normal (15%) e do Adicional de IRPJ (10%)	
IRPJ Normal (15%)	69.000,00
Adicional de IRPJ (10%)	40.000,00
Imposto de Renda a Recolher	109.000,00

1) Qual será o valor o imposto trimestral a recolher na seguinte situação:

- a) Empresa “Veículos Fortes Ltda.” Faturamento de uma empresa que trabalha com a atividade de revenda de veículos usados e obteve no trimestre no trimestre a receita de R\$ 758,650,00, sendo que, as entradas de veículos nesta loja, são de R\$ 348.630,00?

A receita tributável será a diferença entre as notas de entrada e as notas de saída de veículos usados.

Faturamento bruto – Cancelamentos		410.020,00
Lucro Presumido %	32%	131.206,40
Mais		
Receitas Financeiras Bruta	0,00	
Aluguéis recebidos	0,00	
Variação monetária ativa	0,00	
Juros recebidos de clientes	0,00	
Descontos Obtidos	0,00	
Juros s/ PL recebidos	0,00	
Variação cambial Ativa	0,00	

Ganho de Capital	0,00	
Outras receitas eventuais	0,00	
(=)		131.206,40
IRPJ 15%		19.680,96
AIR 10% excedente R\$ 20.000,00 mês R\$ 60.000,00 trimestre R\$ 240.000,00 anual	7.120,64	

Memória de cálculo do adicional:

$$131.206,40 - 60.000,00 = 71.206,40$$

Neste trimestre a empresa deverá recolher um imposto de renda de R\$26.801,60

- b) Empresa “Mármore Paraíso Comercio e Representações Ltda.” Faturamento de R\$ 1.520.000,00 sobre a revenda de mármore e R\$ 380.000,00 sobre representações comerciais para terceiros.

Venda de mercadorias: 1.520.000,00

Serviços prestados: 380.000,00

Empresa Mármore Paraíso Comercio e Representações Ltda.			
1º Trimestre		Faturamento	
Incidência		Comércio	R\$ 1.520.000,00
		Serviços	R\$ 380.000,00
Cálculo do Imposto do Trimestre			
IRPJ		CSLL	
R\$ 1.520.000,00 X 8% =	R\$ 121.600,00	R\$ 1.520.000,00 X 12% =	R\$ 182.400,00
R\$ 380.000,00 X 32% =	R\$ 121.600,00	R\$ 380.000,00 X 32% =	R\$ 121.600,00
Lucro presumido total	R\$ 243.200,00	Lucro presumido total	R\$ 304.000,00
R\$ 243.200,00 X 15% =	R\$ 36.480,00	R\$ 304.000,00	R\$ 27.360,00
Adicional de Imposto de Renda			
183.200,00 X 10%	R\$ 18.320,00		
Total a Recolher	R\$ 54.800,00	Total a Recolher	R\$ 27.360,00
* A Instrução Normativa nº. 93, de 24 de dezembro de 1997, artigo 38, parágrafo 1º, dispõe sobre o adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicado pelo nº. de meses do período de apuração. Assim, como memória de cálculo do adicional, temos: R\$ 243.200,00 - R\$ 60.000,00 = 183.200,00			

c) Rede de Cafeteria “Café Com Biscoito Ltda.” Obteve no primeiro trimestre os seguintes resultados:

Janeiro: R\$ 495.000,00

Fevereiro: R\$ 374.000,00

Março: R\$ 650.000,00

Qual seria os valores a serem recolhidos mensalmente, caso o contribuinte quisesse antecipar o imposto devido para gerar fluxo de caixa.

Empresa “XYZ” – Comércio de Mercadorias			
1º Trimestre		Faturamento	
Janeiro		R\$ 495.000,00	
Cálculo do Imposto parcial do Trimestre			
IRPJ		CSLL	
R\$ 495.000,00 X 8% =	R\$ 39.600,00 *	R\$ 495.000,00 X 12% =	R\$ 59.400,00
Imposto Devido		Imposto Devido	
R\$ 39.600,00 X 15% =	R\$ 5.940,00	R\$ 59.400,00 X 9% =	R\$ 5.346,00
* Aconselha-se o cálculo do Adicional do Imposto de renda no último mês do trimestre, visto que o faturamento nos meses seguintes pode vir a diminuir. Caso o contribuinte recolha o Adicional antecipadamente, pode incorrem em recolhimento de imposto a maior, ficando condicionado ao Per/Dcomp, para poder compensar estes valores.			
Empresa “XYZ” – Comércio de Mercadorias			
1º Trimestre		Faturamento	
Fevereiro		R\$ 374.000,00	
Cálculo do Imposto parcial do Trimestre			
IRPJ		CSLL	
R\$ 374.000,00 X 8% =	R\$ 29.920,00 *	R\$ 374.000,00 X 12% =	R\$ 44.880,00
Imposto Devido		Imposto Devido	
R\$ 29.920,00 X 15% =	R\$ 4.488,00	R\$ 44.880,00 X 9% =	R\$ 4.039,20
* Aconselha-se o cálculo do Adicional do Imposto de renda no último mês do trimestre, visto que o faturamento nos meses seguintes pode vir a diminuir. Caso o contribuinte recolha o Adicional antecipadamente, pode incorrem em recolhimento de imposto a maior, ficando condicionado ao Per/Dcomp, para poder compensar estes valores.			
Empresa “XYZ” – Comércio de Mercadorias			
1º Trimestre		Faturamento	
março		R\$ 650.000,00	
Cálculo do Imposto parcial do Trimestre			
IRPJ		CSLL	
R\$ 650.000,00 X 8% =	R\$ 52.000,00 *	R\$ 650.000,00 X 12% =	R\$ 78.000,00
Imposto Devido		Imposto Devido	
R\$ 52.000,00 X 15% =	R\$ 7.800,00	R\$ 78.000,00 X 9% =	R\$ 7.020,00
* Aconselha-se o cálculo do Adicional do Imposto de renda no último mês do trimestre, visto que o faturamento nos meses seguintes pode vir a diminuir. Caso o contribuinte recolha o Adicional antecipadamente, pode incorrem em recolhimento de imposto a maior, ficando condicionado ao Per/Dcomp, para poder compensar estes valores.			

Adicional de Imposto de renda:

Lucro Presumido total: R\$ 39.600,00 + R\$ 29.920,00 + R\$ 52.000,00 = R\$ 121.520,00

Base do Adicional: R\$ 121.520,00 - R\$ 60.000,00 = 61.520,00

R\$ 61.520,00 X 10% = R\$ 6.152,00

Assim, no mês de abril a empresa deverá recolher o imposto normal referente ao cálculo do mês de março e o adicional referente ao trimestre, devendo recolher um DARF de R\$ 13.952,00

3.4. Regime De Apuração Do Lucro Arbitrado

3.4.1. Introdução

O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. Consiste basicamente em aplicar as alíquotas dispostas para o Lucro presumido, acrescida de 20%. Sobre esta base de cálculo, acrescida de demais receitas não-operacionais, é que se aplica a alíquota do imposto de renda, sendo, portanto, desconsideradas as despesas atreladas ou não à atividade produtiva.

3.4.2. Lucro Arbitrado

O Lucro Arbitrado é aplicável Impositivamente pela autoridade tributária, quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias, tais como a escrituração em conformidade, ou não apresenta a documentação que dê base para o levantamento relativo à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

Se ocorridas quaisquer das hipóteses que ensejam o arbitramento de lucro, previstas na legislação fiscal, poderá o arbitramento, ser aplicado pela autoridade fiscal, em qualquer dos casos previstos na legislação do imposto de renda, conforme o art. 530.

Pode também, ser adotado pelo próprio contribuinte, quando conhecida a sua receita bruta conforme previsto no **art. 531 do RIR/1999**.

As pessoas jurídicas, cujas filiais, sucursais ou controladas no exterior não dispuserem de sistema contábil que permita a apuração de seus resultados, terão os lucros decorrentes de suas atividades no exterior determinados, por arbitramento, segundo as disposições da legislação brasileira (**IN SRF nº. 213, de 2002, art. 5º**).

- **Receita Tributável**

Compreende-se no conceito de receita bruta o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Na receita bruta se inclui o ICMS e deverão ser excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário, como exemplo, o IPI.

- **Hipóteses de Arbitramento**

Na forma do art. 530 do RIR/99, o imposto de renda devido trimestralmente será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando:

- ⇒ a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
- ⇒ identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- ⇒ determinar o lucro real;
- ⇒ o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular;
- ⇒ o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;

- ⇒ o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior;
- ⇒ o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;
- ⇒ o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontre obrigado ao lucro real.

- **Opção pela tributação com base no lucro arbitrado**

A tributação com base no lucro arbitrado será manifestada mediante o pagamento da primeira quota ou da quota única do imposto devido, correspondente ao período de apuração trimestral em que o contribuinte, pelas razões determinantes na legislação, se encontrar em condições de proceder ao arbitramento do seu lucro.

A pessoa jurídica que, em qualquer trimestre do ano-calendário, tiver seu lucro arbitrado poderá optar pela tributação com base no lucro presumido nos demais trimestres, desde que não esteja obrigada à apuração pelo lucro real (RIR/1999, art. 531, inciso I, e IN SRF no 93, de 1997, art. 47).

- **Mudança para a o Lucro Arbitrado no decorrer do Ano Calendário**

A adoção do regime de tributação com base no lucro arbitrado só é cabível na ocorrência de qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação tributária. Ocorrendo tal situação e conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá arbitrar o lucro tributável do respectivo ano-calendário, ou somente de um trimestre, sendo-lhe assegurado o direito de permanecer no regime do lucro real nos demais períodos de apuração trimestrais (RIR/1999, art. 531, inciso I, e IN SRF nº. 93, de 1997, art. 47).

Mesmo sendo tributadas com base no lucro arbitrado persiste a obrigatoriedade de comprovação das receitas efetivamente recebidas ou auferidas. O arbitramento de lucro em si por não ser uma sanção, mas uma forma de apuração

da base de cálculo do imposto, não exclui a aplicação das penalidades cabíveis (RIR1999, art. 538).

- **Período de Apuração do Lucro Arbitrado**

O imposto de renda com base no lucro arbitrado é determinado por períodos de apuração trimestrais encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º; RIR/1999, art. 220 e 530).

3.4.3. Alíquota do Lucro Arbitrado

- **Tabela do Lucro Arbitrado Quando Conhecida a Receita Bruta**

A partir de 01.01.96, o lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, será determinado pela aplicação sobre a mesma dos percentuais definidos no art. 15 da Lei nº 9.249/95, acrescidos de vinte por cento.

ATIVIDADES	Percentuais
Serviços de transporte de cargas	9,6
Sobre a receita bruta dos serviços hospitalares	9,6
Sobre a receita bruta de construção por empreitada, quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/97).	9,6
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	9,6
Serviços de transporte de passageiros	19,2
Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool, inclusive gás	1,92
Prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentada, inclusive escolas (S/C do antigo regime do DL 2.397)	38,4
Intermediação de negócios, inclusive corretagem (seguros, imóveis, dentre outros) e as de representação comercial	38,4
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, e móveis.	38,4
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra	38,4
Prestação de serviços de gráfica, com ou sem fornecimento de material, em relação à receita bruta que não decorra de atividade comercial ou industrial	38,4
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio (Ato Declaratório COSIT nº 16/2000)	38,4
Diferencial entre o valor de venda e o valor de compra de veículos usados (IN SRF nº. 390/2003, até 31 de agosto de 2003: 16%).	38,4

O lucro arbitrado será apurado mediante a aplicação de percentuais constantes na tabela acima, sobre a receita bruta quando conhecida, segundo a natureza da atividade econômica explorada (**RIR/1999, art. 532**);

O lucro dos pequenos prestadores de serviço em geral, exceto serviços hospitalares e de transporte, bem como aqueles prestados por sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), será arbitrado mediante a aplicação do percentual de 19,2% sobre a receita bruta auferida mensalmente (**Lei nº 9.250/95, art. 40**).

Caso a receita bruta acumulada até um determinado trimestre do ano-calendário exceder este limite ficará a pessoa jurídica sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurada em relação a cada trimestre transcorrido, em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorrer o excesso, sem acréscimos (**Lei nº 9.250, de 1995, art. 40; e IN SRF nº. 93, de 1997, art. 41, §§ 6º. ao 9º**).

- **Lucro Arbitrado quando desconhecida a Receita Bruta**

Quando não se conhece a receita bruta ou é impossível determinar seu montante, o lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado, de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo, sobre valores (bases) expressamente fixados pela legislação fiscal (**RIR/1999, art. 535**):

a) 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente. Quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

b) 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente, até 31.12.95 (UFIR de R\$ 0,8287) e multiplicado pelo número de meses do período de apuração;

- c) 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente, até 31.12.95 (UFIR de R\$ 0,8287) e multiplicado pelo número de meses do período de apuração;
- d) 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente, até 31.12.95 (UFIR de R\$ 0,8287) e multiplicado pelo número de meses do período de apuração;
- e) 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas em cada mês do período de apuração;
- f) 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- g) 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos, em cada mês do período de apuração, a empregados;
- h) 0,9 (nove décimos) do valor do aluguel devido em cada mês do período de apuração.

O **art. 535, § 1º do RIR/1999** estabelece que, a critério da autoridade lançadora, poderão ser adotados limites e preferências na aplicação dos percentuais, levando em consideração a atividade da empresa:

- atividade industrial - soma da folha de pagamento dos empregados, das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- atividade comercial - valor das compras;
- atividade de prestação de serviço - soma dos valores devidos aos empregados.

De acordo com a IN SRF no 93, de 1997, art. 43, deve ser observado:

- no caso de empresa com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada uma delas;
- se o critério eleito for o lucro real, quando este for decorrente de período-base anual ou mensal, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado;
- ao valor determinado de acordo com estes percentuais serão adicionados, para efeitos de se determinar o lucro arbitrado, outros resultados.

3.4.4. Contribuição Social

- **Base de Cálculo**

A base de cálculo da Contribuição Social, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, corresponderá à soma dos seguintes valores:

- I - 12% da receita bruta da venda de mercadorias, da prestação de serviços hospitalares e de transporte;
- II - 32% da receita bruta de prestação de serviços;
- III - ganhos de capital obtidos na alienação de bens do ativo permanente;
- IV - ganhos de capital obtidos em aplicações em ouro, não caracterizado como ativo financeiro;
- V - rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa;
- VI - ganhos líquidos de operações financeiras de renda variável;
- VII - receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica;
- VIII - juros remuneratórios do capital próprio, pagos ou creditados por pessoa jurídica da qual a empresa seja sócia ou acionista;
- IX - 12% da parcela das receitas auferidas nas exportações a pessoas vinculadas ou para países com tributação favorecida, determinada conforme as normas sobre preços de transferência;
- X - o valor dos encargos suportados pela mutuária que exceder ao limite calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólar dos Estados Unidos da América, pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% anuais a título de "spread", proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, quando pagos ou creditados a pessoa vinculada no exterior e o contrato não for registrado no Banco Central do Brasil;
- XI - a diferença de receita, auferida pela mutuante, correspondente ao valor calculado com base na taxa a que se refere o item anterior e o valor contratado, quando este for inferior, caso o contrato, não registrado no Banco Central do Brasil, seja realizado com mutuária definida como pessoa vinculada domiciliada no exterior;

XII - demais receitas e resultados positivos não abrangidos pelos incisos anteriores.

- **Alíquota da CSLL**

A alíquota da Contribuição Social, a ser aplicada sobre as base de cálculo trimestral, é de 9%.

3.4.5. Demais Receitas e Ganho de Capital

Na forma do **art. 532 e 536 do RIR/1999**, A base de cálculo do lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

- o valor resultante da aplicação dos percentuais variáveis conforme o tipo de atividade operacional exercida pela pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida nos respectivos trimestres;

- ao resultado obtido na forma do disposto acima deverão ser acrescidos os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras (renda fixa e variável), as variações monetárias ativas, as demais receitas e todos os resultados positivos obtidos pela pessoa jurídica, inclusive os juros recebidos como remuneração do capital próprio, os descontos financeiros obtidos, os juros ativos não decorrentes de aplicações e os demais resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no item anterior;

- também, deverão ser incluídos os valores recuperados correspondentes a custos e despesas inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se o contribuinte comprovar não ter deduzido tais valores em período anterior no qual tenha se submetido à tributação com base no lucro real, ou que se refiram a período a que tenha se submetido ao lucro presumido ou arbitrado.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto (**RIR/1999, art. 536, § 5o**).

- **Empresas com Diversos tipos de Atividade**

O RIR/1999, em seu art. 223, § 3º, prevê que quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente.

- **Atividades Imobiliárias**

As pessoas jurídicas que se dediquem à venda de imóveis, construídos ou adquiridos para revenda, loteamentos e/ou incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita total o valor do custo do imóvel devidamente comprovado, corrigido monetariamente até 31/12/1995.

O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre. RIR/1999, art. 534.

- **Ganho de capital**

Considera-se ganho de capital o valor positivo, obtido nas alienações de bens classificáveis no ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável ou renda fixa, o ganho de capital corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil.

No caso de não haver comprovação dos custos pela pessoa jurídica implicará a adição integral da receita à base de cálculo do lucro arbitrado.

Para fins de apuração do ganho de capital as pessoas jurídicas deverão considerar, quanto aos bens e direitos adquiridos até o final de 1995 (**RIR/1999, art. 536, § 6º**):

- se do ativo permanente, o valor de aquisição, corrigido monetariamente até 31/12/1995, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada;
- se, embora não classificados no ativo permanente, sujeitos à correção monetária até 31/12/1995, o valor de aquisição corrigido até essa data.
- caso na alienação de bem ou direito seja verificada perda, esta não será computada para fins do lucro arbitrado.

- na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a pessoa jurídica comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (**RIR/1999, art. 536, § 2º**).

- **Rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior**

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto

3.5. Simples Nacional

3.5.1. Introdução

A Lei Geral é o novo Estatuto Nacional das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. Instituída pela **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**, vem estabelecer normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às Microempresas (ME) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP) no âmbito dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, nos termos dos artigos 146, 170 e 179 da Constituição Federal.

Veja os principais benefícios previstos na Lei Geral:

- a) regime unificado de apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive com simplificação das obrigações fiscais acessórias;
- b) desoneração tributária das receitas de exportação e substituição tributária;
- c) dispensa do cumprimento de certas obrigações trabalhistas e previdenciárias;
- d) simplificação do processo de abertura, alteração e encerramento das MPEs;
- e) facilitação do acesso ao crédito e ao mercado;
- f) preferência nas compras públicas;
- g) estímulo à inovação tecnológica;

- h) incentivo ao associativismo na formação de consórcios para fomentação de negócios;
- i) incentivo à formação de consórcios para acesso a serviços de segurança e medicina do trabalho;
- j) regulamentação da figura do pequeno empresário, criando condições para sua formalização;
- l) parcelamento de dívidas tributárias para adesão ao Simples Nacional.

A escolha de lei complementar e não de lei ordinária se deu por força do art. 146, III, “d” e respectivo parágrafo único da Constituição Federal, que reserva à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária para definir e prever tratamento diferenciado e favorecido para as Micro e Pequenas Empresas (MPEs), bem como instituir regime único de arrecadação dos impostos e contribuições do segmento para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

É certo que as demais matérias, como incentivos às áreas trabalhista, previdenciária, creditícia, à abertura e ao encerramento de empresas, às compras públicas, etc., poderiam ser aprovadas por meio de lei ordinária.

No entanto, a medida foi necessária para que o legislador atendesse a compromissos assumidos com empresários e entidades representativas do segmento no sentido de reunir, em uma única lei, não só os benefícios já conquistados, mas também novas e importantes medidas de incentivo, simplificação e desburocratização dos negócios de pequeno porte.

Como se sabe, a aprovação de lei complementar se dá por maioria absoluta dos membros do Congresso, enquanto que a lei ordinária, por maioria simples.

Conseqüentemente, é mais difícil aprovar ou alterar uma lei complementar do que uma lei ordinária. Isso explica o disposto no artigo 86 da Lei Geral sobre possíveis alterações da Lei Geral:

Art. 86. As matérias tratadas nesta Lei Complementar que não sejam reservadas constitucionalmente a lei complementar poderão ser objeto de alteração por lei ordinária.

A mudança da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 42/2003 teve por objetivo dificultar mudanças no sistema tributário das Micro e Pequenas Empresas (MPEs) por leis ordinárias ou por medidas provisórias, conferindo com isso maior segurança jurídica aos empresários do setor.

3.5.2. Órgãos Gestores Da Lei Geral

Para propor, acompanhar e gerir os benefícios dispensados às MPEs, foram criados dois órgãos que terão atuação fundamental na implantação e na plena consecução da Lei Geral. Vejamos a constituição e as atribuições desses órgãos separadas por assunto:

I – Comitê Gestor de Tributação: vinculado ao Ministério da Fazenda, é composto por representantes da Secretaria da Receita Federal, da Secretaria da Receita Previdenciária, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Atribuições: Tratar dos aspectos tributários do Simples Nacional, especialmente da regulamentação de pontos imprescindíveis para boa aplicação do Simples Nacional.

II – Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte: presidido e coordenado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, contará com a participação dos órgãos federais competentes e das entidades vinculadas ao setor.

Atribuições: Tratar dos demais aspectos da lei, devendo, para tanto, orientar e assessorar a formulação e coordenação da política nacional de desenvolvimento das MPEs, bem como acompanhar e avaliar a sua implantação.

3.5.3. Limite de Receita Bruta Anual das MPES

A definição de microempresa e de empresa de pequeno porte quanto aos limites de receita bruta anual segue as mesmas diretrizes adotadas pela Lei do Simples Federal (Lei nº 9.317/96) que, vale ressaltar, será revogada a partir de 1º de julho de 2007.

Microempresa (ME): pessoa jurídica que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240 mil;

Empresas de Pequeno Porte (EPP): pessoa jurídica que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240 mil e igual ou inferior a R\$ 2,4 milhões.

No caso de início de atividade no decorrer do ano-calendário, os limites acima serão proporcionais ao número de meses em que a empresa houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

Início de atividade é o momento da primeira operação após a constituição e a integralização do capital que traga mutação no patrimônio da pessoa jurídica.

Receita bruta é o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

3.5.4. Entrada em Vigor da Lei Geral

Nos termos do art. 88, a Lei Geral “entrou em vigor na data de sua publicação (dia 15/12/2006), ressalvado o regime de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, que entrou em vigor em 1º de julho de 2007”.

Contudo, vários dispositivos da Lei Geral dependem de regulamentação para que tenham plena eficácia e possam ser aplicados de forma completa pelas MPEs. São normas a serem elaboradas que têm por finalidade implementar as regras contidas na Lei Geral. Sem estabelecer esses procedimentos e definições, as pequenas empresas e os órgãos envolvidos não terão como pôr em prática vários benefícios da Lei Geral, inclusive os que dizem respeito aos aspectos tributários nela contidos.

3.5.5. Aspectos Gerais e Tributários

Daqui para frente e, para melhor compreensão da Lei Geral, propomos a divisão deste trabalho em duas partes.

Na primeira parte, nos ocuparemos dos aspectos gerais da lei, deixando, para a segunda e última parte as questões fiscais/tributárias do chamado Simples Nacional ou, como é mais conhecido, o SUPERSIMPLES.

A divisão se mostra oportuna por dois motivos:

- em **primeiro lugar**, porque o legislador estabeleceu que os aspectos gerais da Lei Geral passam a vigorar a partir da data de publicação da Lei Complementar 123, ou

seja, 15 de dezembro de 2006, enquanto que a parte fiscal/tributária (o Simples Nacional ou Supersimples, como preferir), após o dia 1 de julho de 2007;

- em **segundo lugar**, porque há casos em que, embora muitas empresas sejam admitidas na Lei Geral, não poderão, por outro lado, aderir ao sistema tributário (Simples Nacional) em razão das atividades que realizam. Portanto, o número de empresas admitidas na Lei Geral é bem maior do que o daquelas que efetivamente poderão se beneficiar dos incentivos previstos em seu sistema tributário – Simples Nacional.

3.5.6. Pessoas Jurídicas Excluídas da Lei Geral

Começemos por relacionar as vedações ao sistema da Lei Geral. Nos termos da lei, não poderá ingressar no regime diferenciado e favorecido previsto na Lei Geral³ e dele se beneficiar a pessoa jurídica:

I – de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica que tenha sede no exterior;

III – de cujo capital participe pessoa física inscrita como empresário ou que seja sócia de outra empresa beneficiada pela Lei Geral, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite da EPP (R\$ 2,4 milhões);

IV – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pela Lei Geral, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de EPP;

³ a. O disposto nos itens IV e VII não se aplica à participação no capital de cooperativas de crédito, centrais de compras ou de qualquer sociedade que tenham como objetivo social a defesa exclusiva dos interesses econômicos das MEs e EPPs.

b. A ME que, no ano-calendário, exceder ao limite de receita bruta de R\$ 240 mil passa, no ano calendário seguinte, à condição de EPP.

c. A EPP que, no ano-calendário, não ultrapassar o limite de receita bruta anual de R\$ 240 mil passa, no ano calendário seguinte, à condição de ME.

d. A EPP que, no ano-calendário, exceder ao limite de receita bruta de R\$ 2,4 milhões, fica excluída da Lei Geral no ano calendário seguinte.

e. A ME e a EPP que, no decurso do ano-calendário de início de atividade, ultrapassarem em 20% o limite de R\$ 200 mil, multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período, estarão excluídas da Lei Geral, com efeitos retroativos ao início de suas atividades.

V – cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de EPP;

VI – que seja cooperativa, salvo as cooperativas de consumo;

VII – que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII – que seja instituição financeira, corretora ou distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, arrendamento mercantil, seguros e previdência em geral;

IX – que seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica ocorrida nos últimos cinco anos;

X – em que haja sociedade por ações.

3.5.7. Abertura e Baixa de Registro de MPE

O Capítulo III da Lei Geral prevê que os órgãos e entidades envolvidos na abertura, alteração e baixa das MPEs (micro e pequenas empresas), dos três âmbitos de governo (federal, estadual e municipal), deverão compatibilizar e integrar procedimentos que facilitem o cumprimento da lei pelas pequenas empresas.

- **Abertura de MPE**

Medidas a serem implementadas no processo de abertura de MPE:

- a. Estabelecer a unicidade no processo de registro e de legalização das MPEs de modo a evitar a duplicidade de exigências.
- b. Manter à disposição dos usuários, de forma presencial e pela internet, informações, orientações e instrumentos, de forma integrada e consolidada, que permitam pesquisas prévias às etapas de registro, alteração e baixa das MPEs.
- c. Simplificar e uniformizar as exigências quanto à segurança sanitária, metrologia, controle ambiental e prevenção contra incêndios, para os fins de registro e legalização.
- d. Dispensar a vistoria prévia e instituir o Alvará de Funcionamento Provisório pelo município, caso a atividade apresente baixo grau de risco, hipótese em que a vistoria se realizará após o início das atividades.
- e. Desobrigar empresas, empresários, sócios e administradores de comprovarem a regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas para efeito de

constituição, alteração ou encerramento de MPE, sem prejuízo das responsabilidades dos mesmos.

f. Dispensar a certidão de inexistência de condenação criminal, a prova de regularidade de tributos e a assinatura de advogado nos contratos sociais nos procedimentos de constituição das MPEs.

- **Baixa na Inscrição da MPEs**

As MPEs que não tiverem movimento há mais de três anos poderão dar baixa em seus registros nos órgãos públicos federais, estaduais e municipais, independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas devidas pelo atraso na entrega das respectivas declarações nesses períodos, desde que seus sócios assumam eventuais dívidas tributárias.

Os órgãos referidos terão o prazo de até 60 dias para efetivar a baixa nos respectivos cadastros. Ultrapassado esse prazo sem manifestação do órgão competente, a baixa será automática.

Além disso, as MPEs não precisam comprovar regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas para dar baixa em seus registros. No entanto, a baixa do registro da empresa não exime os titulares, sócios e administradores de responderem, solidariamente, pela simples falta de recolhimento dos tributos e de eventuais irregularidades apuradas.

3.5.8. Participação em Licitações Públicas

O Capítulo V da Lei Geral trata do acesso aos mercados, mais especificamente das aquisições públicas por parte dos órgãos públicos sujeitos a processos licitatórios na aquisição de produtos e serviços.

- **Regularidade Fiscal**

a. A comprovação de regularidade fiscal das MPEs somente será exigida para efeito de assinatura do contrato. Isto é, a ME ou EPP só providenciará as certidões de regularidade fiscal caso seja declarada vencedora do certame.

b. Havendo alguma restrição na comprovação da regularidade fiscal, a MPE terá dois dias úteis, prorrogáveis por igual período a critério da administração pública, para regularização.

Os funcionários dos órgãos envolvidos devem receber instruções para cumprirem desde já o disposto acima. Cabe ao Fórum Permanente da MPE ficar vigilante na imediata aplicação desta norma.

- **Critério de Empate nas Licitações**

A Lei Geral estabelece preferência na contratação de MPE em caso de empate nos processos de licitação.

Entende-se por empate: quando as propostas apresentadas pelas MPEs são iguais ou até 10% superiores à proposta mais bem classificada. Na modalidade de pregão, o intervalo percentual é de até 5% superior ao melhor preço.

Procedimentos de desempate⁴:

- a. A ME ou EPP melhor classificada poderá apresentar proposta de preço inferior àquela considerada vencedora, caso em que lhe será adjudicado o objeto licitado.
- b. Caso a ME ou a EPP não possa ser contratada, serão convocadas as demais para o exercício do mesmo direito, na ordem classificatória, desde que se encontrem no critério de empate.
- c. Em caso de equivalência dos valores apresentados por MPEs, será realizado sorteio entre elas para que se identifique aquela que primeiro apresentará melhor oferta.
- d. No caso de pregão, a MPE melhor classificada será convocada para apresentar nova proposta no prazo máximo de cinco minutos após o encerramento dos lances.

- **Procedimentos Licitatórios Especiais**

A fim de promover o desenvolvimento econômico e social das MPEs, a administração pública poderá realizar processo licitatório:

I – destinado exclusivamente à participação de MPE nas contratações de até R\$ 80 mil;

⁴ O procedimento aqui previsto somente se aplicará quando a melhor oferta inicial não tiver sido apresentada por MPE.

- II – exigindo dos licitantes (médias ou grandes empresas) a subcontratação de MPEs para fornecimento de até 30% do total do objeto licitado;
- III – estabelecendo cota de até 25% do objeto para a contratação de MPEs para a aquisição de bens e serviços de natureza divisível.

Condições para adoção dos **procedimentos licitatórios especiais**⁵:

- a. Previsão expressa dos procedimentos mencionados no instrumento convocatório.
- b. Deve haver no mínimo três fornecedores competitivos enquadrados como ME ou EPP sediados nas proximidades e capazes de cumprir as exigências estabelecidas no instrumento convocatório.
- c. O tratamento favorecido para as MPEs deverá ser vantajoso para a administração pública e não representar prejuízo à contratação.
- d. Os procedimentos não serão admitidos se a licitação for dispensável ou inexigível, nos termos da Lei nº 8.666/93.

- **Créditos das MPES**

A MPE titular de direitos creditórios decorrentes de empenhos liquidados por órgão ou entidade pública que não forem pagos em até 30 dias poderá emitir cédula de crédito microempresarial, conforme regulamentação do Poder Executivo.

3.5.9. Simplificação das Relações Trabalhistas

Nas questões trabalhistas, a Lei Geral reproduz os benefícios já conquistados no Estatuto das Micro e Pequenas Empresas e também traz inovações importantes. Os benefícios que foram mantidos dispensam as MPEs:

- I – da afixação de Quadro de Trabalho em suas dependências;
- II – da anotação das férias dos empregados nos respectivos livros ou fichas de registro;
- III – de empregar e matricular seus aprendizes nos cursos dos Serviços Nacionais de Aprendizagem;
- IV – da posse do livro intitulado Inspeção do Trabalho; e

⁵ Nesse caso é preciso haver regulamentação da lei. De acordo com o art. 47, esses incentivos só podem ser conferidos pela União, estados e municípios se previstos e regulamentados na legislação do respectivo ente. O Fórum Permanente da MPE tem importante função na viabilização e agilização de incentivos como esses.

V – de comunicar ao Ministério do Trabalho e Emprego a concessão de férias coletivas.

Vale frisar que fazer proposições de mudanças na legislação trabalhista não é tarefa fácil, pois envolvem direitos conquistados a duras penas pelos trabalhadores e, por conta disso, tais proposições enfrentam fortes resistências por parte das organizações representativas.

Portanto, trata-se de assunto polêmico e qualquer mudança deve necessariamente passar por uma grande discussão nacional envolvendo empregadores, governo, sindicatos, entidades de classe, etc.

- **Acesso à Segurança e à Medicina do Trabalho**

O art. 50 prevê que o poder público e os Serviços Sociais Autônomos deverão estimular as microempresas (MEs) a formarem consórcios para facilitar o acesso delas aos serviços especializados em segurança e medicina do trabalho.

Como sabemos, as MEs possuem enormes dificuldades em atender as Normas Regulamentadoras (NRs) do Ministério do Trabalho (MTE) que exigem a contratação de serviços especializados nessa área.

A constituição de consórcios de MEs para a contratação desses serviços possibilitará a redução dos custos de contratação de empresas especializadas e maior eficiência no acompanhamento das exigências relacionadas à segurança e à medicina do trabalho.

Lembramos que as empresas que não cumprem as NRs do MTE põem em risco a saúde e a segurança do trabalhador, sujeitando-se a multas, à interdição do estabelecimento e, conforme o caso, ao pagamento de altas indenizações às vítimas.

- **Representação na Justiça do Trabalho**

O empregador de MPE poderá enviar representante em audiência trabalhista, ainda que sem vínculo trabalhista ou societário, desde que, para tanto, tenha conhecimento dos fatos.

A medida é muito oportuna, uma vez que o empresário de empresa de pequeno porte, pela própria estrutura do seu negócio, possui grandes dificuldades em deixar o estabelecimento para comparecer em audiência trabalhista. Exigir a

presença do empresário nas audiências faz com que ele muitas vezes feche o estabelecimento ou perca negócios importantes por não ter com quem contar em sua ausência.

- **Fiscalização Orientadora**

A fiscalização trabalhista, metrológica, sanitária, ambiental e de segurança das MPEs deverá ser feita de forma orientadora sempre que a atividade ou situação comportar grau de risco compatível com esse procedimento.

Para tanto, o fiscal deverá observar o critério da dupla visita antes de autuar o empresário.

A autuação se dará de imediato somente se o fiscal constatar falta de registro de empregado ou fraude, resistência ou embaraço à fiscalização.

A dupla visita significa que a fiscalização deverá orientar o empresário, concedendo-lhe prazo razoável para sanar as irregularidades.

- **Consórcio Simples**

A fim de propiciar o aumento de competitividade e a inserção das MPEs em novos mercados (internos e externos), a Lei Geral instituiu o consórcio simples.

O objetivo é permitir que as MPEs realizem negócios de compra e venda, de bens e serviços, para os mercados nacional e internacional, por meio de ganhos de escala, redução de custos, gestão estratégica, maior capacitação, acesso a crédito e a novas tecnologias.

- **Estímulo ao Crédito e à Capitalização**

O Capítulo IX da Lei Geral estabelece uma série de ações de estímulo ao crédito e à capitalização:

- a. O Poder Executivo proporá, sempre que necessário, medidas que estimulem o acesso ao crédito pelas MPEs.
- b. Os bancos comerciais públicos e a Caixa Econômica Federal manterão linhas de crédito específicas para as MPEs.

- c. As instituições referidas no item anterior devem se articular com as entidades representativas das MPEs, no sentido de proporcionar e desenvolver programas de treinamento gerencial e tecnológico.
- d. Para fins de apoio creditício às operações de comércio exterior das MPEs, serão utilizados os parâmetros adotados pelo Mercosul.
- e. Recursos financeiros do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) serão destinados para cooperativas de crédito de empreendedores de MPEs.

- **Estímulo à Inovação**

Os entes públicos, as entidades públicas e as instituições de apoio manterão programas específicos para as MPEs, inclusive quando se revestirem de incubadoras.

As pessoas jurídicas mencionadas terão por meta a aplicação de, no mínimo, 20% dos recursos destinados à inovação para o desenvolvimento de tal atividade nas MPEs.

O Ministério da Fazenda poderá reduzir a zero a alíquota do IPI, da Cofins e do PIS incidentes na aquisição de equipamentos e máquinas adquiridos por MPEs que atuem no setor de inovação tecnológica.

- **Pequeno Empresário**

O projeto da pré-empresa que tramitava no Congresso Nacional foi, em grande parte, incorporado pela Lei Geral. A Lei Geral associou a pré-empresa ao pequeno empresário mencionado no Código Civil brasileiro.

Enquadram-se nessa condição os empreendedores individuais com receita bruta anual de até R\$ 36 mil que estejam em fase de formalização.

Os primeiros incentivos concedidos aos pequenos empresários já aparecem no Código Civil ao dispensá-los, no **§ 2º do art. 1179**:

- a. De seguir sistema de contabilidade com base na escrituração dos livros.
- b. De levantar anualmente balanço patrimonial e de resultado econômico.

Além disso, esses empreendedores terão os seguintes incentivos no campo fiscal, conforme **art. 26, inc. I, § 2º da Lei Geral**:

- a. Poderão optar por fornecer nota fiscal avulsa obtida junto às Secretarias de Fazenda ou Finanças dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios.
- b. Farão a comprovação da receita bruta, mediante apresentação do registro de vendas independentemente de documento fiscal de venda ou de serviço, ou por escrituração simplificada das receitas conforme instruções do Comitê Gestor.
- c. Ficarão dispensados da emissão da nota fiscal prevista no item “a” acima, caso requeiram nota fiscal gratuita junto ao município ou adotem formulário de escrituração simplificada das receitas nos municípios que não utilizem o sistema de nota fiscal gratuita, conforme instruções do Comitê Gestor.

No campo tributário, o pequeno empresário goza dos seguintes benefícios:

- I - faculdade de o empresário ou de os sócios da sociedade empresária contribuírem para o INSS com 11% sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição;
- II - dispensa do pagamento das contribuições sindicais;
- III - dispensa do pagamento das contribuições de interesse das entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical;
- IV - dispensa do pagamento das contribuições de 0,5% sobre o FGTS do empregado e de 10% sobre a multa rescisória da dispensa de empregado sem justa causa.

Observações:

- 1) Vale notar que no item “a” podemos constatar que o legislador incluiu o benefício aos sócios da sociedade empresária.
- 2) Foram vedados pela Lei Complementar nº 127/2007, alguns benefícios concedidos no art. 53 da LC nº 123/2006 referente ao empreendedor individual com receita bruta até R\$ 36.000,00 anual, abaixo transcritos:

“I - faculdade de o empresário ou os sócios da sociedade empresária contribuir para a Seguridade Social, em substituição à contribuição de que trata o caput do art. 21 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na forma do § 2º do mesmo artigo, na redação dada por esta Lei Complementar;

II - dispensa do pagamento das contribuições sindicais de que trata a Seção I do Capítulo III do Título V da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943;

III - dispensa do pagamento das contribuições de interesse das entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, denominadas terceiros, e da contribuição social do salário-educação prevista na Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996;

IV - dispensa do pagamento das contribuições sociais instituídas pelos arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.

Parágrafo único. Os benefícios referidos neste artigo somente poderão ser usufruídos por até 3 (três) anos-calendário.”

3.6. Aspectos Gerais das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS

3.6.1. Introdução

Segundo Chaves (2009, p. 158), “as contribuições para o PIS e a COFINS pode ser consideradas tributos bastante complexos, tendo em vista vários fatores, dentre os quais relacionam-se os seguintes:

- a) a legislação que trata dos dois tributos, os quais propostos para o desenvolvimento deste trabalho, vem dando tratamento diferenciado a produtos e não a setores da economia, tornando difícil o acompanhamento do que é tributado ou não;*
- b) existem duas sistemáticas de apuração, ou seja, cumulativa e não cumulativa;*
- c) existem produtos tributados na sistemática de monofásico, substituição tributária e produtos cuja tributação ocorre em cada operação de venda.*

Na atual conjuntura pode-se dizer que tais tributos apresentam um grau de complexidade muito grande, inclusive o acompanhamento dos profissionais ligados diretamente a esta área. Enfim, deixa-se no ar que possivelmente muitas empresas podem estar recolhendo ou até mesmo deixando de utilizar-se de créditos autorizados por Lei.

Cita Chaves (2009, p. 166), “os contribuintes que declaram o Imposto de Renda com base no lucro real estão sujeitos à não-cumulatividade das contribuições

para o PIS e a COFINS, o que torna a legislação fiscal ainda mais complexa, pois existem várias situações especiais.”

Em face dessas questões é importante considerar que os contribuintes na condição de industrial e importador, tais produtos destes ocorre à incidência monofásica das referidas contribuições. Comentado em Chaves (2009, p.166), *“a monofásica é aquela em que o produto é tributado uma única vez na cadeia, o que é normalmente pelo contribuinte na condição de indústria ou importador.”*

Os questionamentos surgem com relação aos revendedores dos produtos submetidos à incidência monofásica do PIS e da COFINS, pois a lei elegeu estes como contribuintes apenas com alíquota zero.

3.6.2. PIS/PASEP

A contribuição para o Programa de Integração Social – PIS foi instituída pela **LC nº 7, de 07-09-70**, enquanto a contribuição para o PASEP foi instituída pela **LC nº 8, de 03-12-70**. As pessoas jurídicas de fins lucrativos contribuíam com duas parcelas, a primeira deduzida do imposto de renda devido e a segunda como ônus das empresas. O Decreto-lei no 2.445/88 alterou a base de cálculo e as alíquotas das contribuições ao PIS e ao PASEP e extinguiu a contribuição da União mediante dedução do imposto de renda. O STF vinha reiteradamente decidindo pela inconstitucionalidade do Decreto-lei no 2.445/88 e em decorrência o Senado Federal suspendeu a sua execução pela Resolução no 49, de 09-10-95.

O produto da arrecadação das contribuições ao PIS e ao PASEP ia para os dois fundos que atribuíam os recursos nominalmente aos trabalhadores. O art. 239 da Constituição extinguiu as transferências para as contas individuais, passando os recursos a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono aos empregados que percebem até dois salários mínimos de remuneração mensal.

Com a suspensão do Decreto-lei no 2.445/88 pelo Senado Federal, o Governo foi obrigado a expedir a Medida Provisória no 1.212, de 28-11-95, para regular a cobrança das contribuições para o PIS/PASEP. A MP que, nas reedições, tomou diversos números foi convertida na Lei no 9.715, de 25-11-98, cuja aplicação a partir de 01-02-99 fica alterada pela Lei no 9.718 de 27-11-98.

Várias outras leis regulam, ainda, a cobrança da contribuição para o PIS/PASEP para setores específicos da economia, em forma de substituição tributária ou incidência monofásica, tais como combustíveis, medicamentos, veículos, etc. A Lei nº 10.637/02, instituiu uma nova forma de cobrança de PIS/PASEP que acaba com a cumulatividade ou incidência em cascata.

- **PIS/PASEP Não Cumulativo da Lei nº 10.637/02**

Foi instituído pela **Lei nº 10.637**, de 30-12-2002 um regime de cobrança da contribuição para o PIS/PASEP batizado de **não-cumulativo**, mas, na realidade a não-cumulatividade é somente no nome. Para ser não-cumulativo, a lei teria que autorizar a dedução de todos os pagamentos feitos na operação anterior mas isso não ocorre.

A Lei nº 10.637, de 2002, foi alterada pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 30-05-03, e pela Lei nº 10.833/03. Essa última lei que instituiu o regime de cobrança de COFINS batizado, também, de não-cumulativo fez inúmeras alterações na Lei nº 10.637/2002, de tal forma que as duas contribuições ditas não-cumulativas tenham as mesmas bases de cálculo e as mesmas deduções de créditos. As diferenças estão nas alíquotas.

- **Contribuintes, Base de Cálculo e Alíquotas**

O art. 2º da Lei nº 9.715/98, alterada pelo art. 13 da MP nº 2.158-35/01, dispõe que a contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente pelas:

I - pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias;

II - entidades sem fins lucrativos discriminadas no art. 13 da MP nº 2.158-35/01;

III - pessoas jurídicas de direito público interno.

A partir de 01-02-99, a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP das pessoas jurídicas com fins lucrativos é a determinada pela Lei nº 9.718/98. O seu art. 2º dispõe que a contribuição devida pelas pessoas jurídicas de direito privado

será calculada com base no faturamento, enquanto o art. 3º define o faturamento com a seguinte redação:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividades por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo (revogado pelo art. 53 da MP no 2.037);

IV - receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS cobrado pelo substituto tributário do revendedor de mercadorias como ocorre com automóveis e refrigerantes. O PN no 77/86 definiu que o ICMS referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento, mas o ICMS referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituto.

O extinto TFR vinha decidindo pacificamente que o ICMS não pode ser deduzido da receita bruta na apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS. A

partir da Constituição de 1988, o STJ também vem decidindo que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS, citando a Súmula no 68/STJ.

O Decreto-lei no 406, de 31-12-68, que estabelece normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, dispõe no § 7º do art. 2º que o montante do ICMS integra a base de cálculo do valor da operação de saída da mercadoria, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

O ADN no 9, de 14-05-96, definiu que para efeitos da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP, as devoluções de vendas que impliquem anulação de valores registrados como receita bruta em mês anterior poderão ser deduzidas das receitas auferidas no próprio mês da devolução.

A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP das entidades sem fins lucrativos elencadas no art. 13 da MP no 2.158-35, de 2001, é a folha de salários do mês. A entidade que não tiver empregado está dispensada de pagar a contribuição. Assim, o condomínio de prédio ou a associação cultural que não tiver empregado não paga o PIS.

As sociedades cooperativas estão sujeitas ao pagamento de PIS com base na folha de pagamento mensal de salários. Em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados, as cooperativas pagam o PIS com base no faturamento, inclusive rendimentos financeiros.

O art. 8º da Lei no 9.715/98 dispõe que a contribuição para o PIS/PASEP será calculada mediante aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I - 0,65% sobre o faturamento;

II - 1% sobre a folha de salários;

III - 1% sobre o valor das receitas correntes e das transferências correntes e de capital recebidas.

Os arts. 53 e 54 da IN nº 247/02, ao disciplinar a cobrança de PIS/PASEP das refinarias de petróleo e distribuidoras de álcool carburante, diz que a alíquota é de 0,65% quando se tratar de receita bruta decorrente das demais atividades, quando o correto é a alíquota de 1,65%. Com **exceção** das pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a V do art. 8º da Lei nº 10.637/02, **todas** as demais estão sujeitas à alíquota de 1,65% sobre as demais receitas e rendimentos.

As exclusões dos incisos I a V do art. 8º da Lei nº 10.637/02 são subjetivas, ou seja, todas as receitas daquelas pessoas jurídicas estão sujeitas à incidência de PIS/PASEP à alíquota de 0,65%. A exclusão do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637/02 é objetiva, ou seja, somente as receitas decorrentes das operações de substituição tributária ou incidência monofásica de PIS/PASEP estão excluídas. As demais receitas da pessoa jurídica não estão excluídas da tributação pela Lei nº 10.637/02. Com isso, a alíquota aplicável é de 1,65%. Essa observação vale para as operações com veículos e medicamentos.

- **Exportação de Mercadorias e Serviços**

A MP no 2.158-35/01 revogou o art. 5º da Lei no 7.714/88 e a Lei no 9.004/95 que davam isenção de PIS/PASEP sobre as receitas das exportações de mercadorias e serviços mas o § 1º do seu art. 14 concedeu isenções com algumas alterações.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99, as isenções ou exclusões da base de cálculo tanto da COFINS como da contribuição para o PIS/PASEP foram concedidas pelos mesmos artigos da Lei no 9.718/98 e MP no 2.158-35/01. Com isso, tudo que foi dito em relação à COFINS vale para o PIS/PASEP.

- **Instituições do Sistema Financeiro**

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-99, o art. 1º da MP no 2.158-35, de 24-08-01, reduziu para 0,65% a alíquota da contribuição para o PIS/PASEP das pessoas jurídicas elencadas no § 1º do art. 22 da lei no 8.212/91.

3.6.3. COFINS

A Lei Complementar no 70, de 30-12-91, instituiu a contribuição social para financiamento da seguridade social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, calculada sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas. A partir de 01-02-99, a cobrança da COFINS está

alterada pela Lei nº 9.718, de 27-11-98, e pela MP nº 2.158-35, de 24-08-01, além de outras alterações específicas para determinados setores da economia.

A Lei nº 10.637, de 30-12-02, instituiu o regime não-cumulativo de PIS/PASEP com alíquota de 1,65% enquanto a Lei nº 10.833, de 29-12-03, instituiu o regime não-cumulativo de COFINS com alíquota de 7,6%. A não-cumulatividade é parcial porque nem toda contribuição paga na operação anterior pode ser deduzida.

Aquelas duas leis foram alteradas pelas Leis nºs 10.865, de 30-04-04, e 10.925, de 23-07-04. A legislação de PIS e COFINS é constantemente alterada para atender determinado setor ou atividade, com delegações vedadas pela Constituição para o Poder Executivo alterar as suas alíquotas. Essa legislação está criando obstáculos para diversas atividades empresariais. No regime não-cumulativo, com exceção das alíquotas, as normas aplicáveis para o PIS e a COFINS são idênticas. Com isso, esse regime será tratado somente no capítulo de COFINS.

A Lei nº 10.865, de 30-04-04, instituiu a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação de bens e serviços do exterior, com alíquotas, respectivamente, de 1,65% e 7,6%, com exceção de alguns bens que têm alíquotas diferenciadas.

Ocorreu aumento da carga tributária porque nem toda contribuição paga na importação tem crédito fiscal.

A IN nº 247, de 21-11-02, alterada pelas IN nºs. 358/03 e 464/04, dispõe sobre a apuração e o pagamento das contribuições para o PIS e a COFINS.

- **Constitucionalidade**

O STF julgou constitucional a LC no 70, de 30-12-91, que instituiu a contribuição social sobre o faturamento das pessoas jurídicas para financiar a seguridade social. O § 2º do art. 102 da Constituição, na redação dada pela Emenda Constitucional no 3/93, dispõe que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo.

A Lei nº 9.718, de 27-11-98, alterou a base de cálculo de PIS/PASEP e COFINS e aumentou a alíquota de COFINS de 2% para 3%. Inúmeras empresas

entraram com ação judicial para questionar essas duas alterações. Os Tribunais Regionais Federais têm decidido a favor da Fazenda Nacional com base em fundamentação eminentemente constitucional.

O STJ, em decisão una, tem negado seguimento para a maioria dos recursos, para exame dos próprios Recursos Especiais. Somente no DJ de 07-08-2003 estão publicadas três negativas de seguimento dos recursos. A decisão diz que é inviável o exame do pleito da recorrente, sob pena de se penetrar no exame de matéria cuja competência está afeta ao STF, nos termos do art. 102 da CF.

O Pleno do STF está examinando o RE nº 346.084-6, com vistas para um dos Ministros. Enquanto não completado o julgamento daquele RE, os demais ficam sobrestados como ocorreu com os RE 377.953-2 e 388-579-1 publicados, respectivamente, nas páginas 76 e 86 do DJ de 15-08-03.

Em relação ao aumento da alíquota de COFINS de 2% para 3%, não há dúvida de que o STF vai decidir pela constitucionalidade, tendo em vista a decisão na ADC nº 1-1, quando ficou definido que a LC nº 70/91 que instituiu a COFINS é lei formalmente complementar, mas materialmente ordinária. Com isso, a sua alteração é possível por lei ordinária.

Em relação à alteração da base de cálculo da COFINS, o STF decidirá pela constitucionalidade se entender que a Emenda Constitucional nº 20 que alterou o inciso I do art. 195 da CF, publicada no DOU de 16-12-98, convalidou a Lei nº 9.718, de 27-11-98, apesar de ter entrado em vigor antes, estava cumprindo o prazo de 90 dias de que trata o § 6º do art. 195 da CF.

- **Contribuintes**

O art. 1º da LC no 70/91 elegeu como sujeito passivo da obrigação tributária da contribuição social sobre o faturamento as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. No campo da não-incidência estão exclusivamente as pessoas físicas.

Nem toda pessoa jurídica está sujeita ao pagamento da COFINS porque há imunidade constitucional do art. 195, § 7º, da CF para as entidades beneficentes de assistência social, que atendam as exigências estabelecidas em lei, e isenções subjetivas e objetivas concedidas em leis. As isenções previstas nos arts. 6º e 7º da

LC nº 70/91 foram revogadas pelo art. 93 da MP nº 2.158-35, de 2001, mas foram concedidas novas isenções.

- **Imunidade**

O § 7º do art. 195 da CF dispõe que são isentas (em vez de imunes) de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Enquadram-se como entidades beneficentes de assistência social as santas casas de misericórdias, os asilos, os orfanatos etc. Essa é a única imunidade prevista na Constituição mas é muito justo porque aquelas entidades já cumprem o objetivo da seguridade social que é o de assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

- **COFINS Não-Cumulativa da Lei n.º 10.833**

A Lei nº 10.833, de 29-12-2003, instituiu a dita COFINS não-cumulativa mas que na realidade a não cumulatividade é parcial. Houve um brutal aumento de alíquota de 3% para 7,6% e criou-se muita burocracia.

- **Pessoas Jurídicas E Receitas Excluídas Do Regime**

O art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, alterado pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, e pelo art. 5º da Lei nº 10.925, de 2004, dispõe que permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 1983 (instituições do sistema financeiro e equiparadas);

II - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais e as fundações referidas no art. 61 do ADCT da Constituição;

VI - as sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo;

VII - as receitas decorrentes das operações:

- a) de venda de álcool para fins carburantes;
- b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;
- c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998 (veículos usados);

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

X - as receitas submetidas ao regime especial de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002 (energia elétrica).

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31-10-2003:

- a) com prazo superior a um ano, de administradoras de planos de consórcio de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
- b) com prazo superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
- c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até 31-10-03.

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes de serviços:

- a) prestados por hospital, pronto socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia e laboratório de anatomia patológica ou de análises clínicas; e
- b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia e de banco de sangue;

XIV - as receitas de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior;

XV - as receitas de vendas de mercadorias pelas lojas francas;

XVI - as receitas de prestação de serviços de transporte aéreo coletivo de passageiros, empresas de linhas aéreas domésticas e as da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;

XVII - as receitas da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;

XVIII - as receitas de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no RAB;

XIX - as receitas de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, tele- cobrança e de teleatendimento em geral;

XX - as receitas da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31-12-2008 (prorrogado pela Lei nº 11.434/2006);

XXI - as receitas auferidas por parques temáticos e de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo;

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela EBCT;

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagens e de viagens e turismo;

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas (art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004). Não se aplica ao software importado.

A IN nº 468, de 08-11-04, disciplinou a incidência de PIS e COFINS pelo regime cumulativo sobre as receitas decorrentes de contratos firmados antes de 31-10-03 de que trata o art. 10, XI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Se, no contrato, tiver cláusula de reajuste de preço, periódico ou não, a Instrução dispõe que o caráter de preço predeterminado subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços verificada após 31-10-2003. A mesma regra aplica-se para a cláusula de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro.

Na existência de cláusula de prorrogação do prazo, as receitas auferidas depois de vencido o prazo contratual vigente em 31-10-03 estarão sujeitas ao regime não-cumulativo das duas contribuições, ainda que o preço permaneça inalterado após a data da prorrogação.

A Instrução considera como de prazo superior a um ano o contrato com prazo indeterminado, cuja vigência tenha prolongado por mais de um ano, contado da data em que foi firmado. Enquadram-se neste caso os contratos para manutenção de máquinas, de vigilância, de limpeza, etc.

Entendemos que as regras da IN nº 468, de 2004, não se aplica para as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, contratada antes ou após 30-10-03. O art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, ao acrescentar o inciso XX ao art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, trouxe regra específica para as receitas de construção civil, até 31-12-06, para pagar PIS e COFINS pelo regime cumulativo, sem impor a condição de preço predeterminado. Como o inciso XX não está vinculado ao inciso XI, as receitas da construção civil deixaram esse inciso. Se o inciso XX foi acrescentado para regular, especificamente, a incidência de PIS e COFINS pelo regime cumulativo sobre as receitas decorrentes de obras de construção civil, não há como sustentar que, ao mesmo tempo, o inciso XI continua regulando a incidência das duas contribuições sobre as receitas das empreitadas de construção civil. O inciso XI continua regulando a incidência de PIS e COFINS sobre as receitas de empreitada ou fornecimento de bens ou serviços não enquadrados como decorrentes de obras de construção civil.

O art. 10 contempla duas espécies de exclusões, isto é, uma subjetiva em que a pessoa jurídica está excluída do regime de COFINS não-cumulativa. É o caso das empresas tributadas pelo lucro presumido em que a totalidade das receitas que compõe a base de cálculo tem incidência à alíquota de 3%. A exclusão subjetiva é a constante dos incisos I a VI.

A outra exclusão é a objetiva, isto é, somente as receitas das operações elencadas nos incisos VII a XXIV do art. 10 estão excluídas do regime de tributação não-cumulativa de PIS e COFINS. Na exclusão objetiva, a exclusão do regime não é da pessoa jurídica, mas sim, da receita elencada. Com isso, a pessoa jurídica poderá ter receitas da atividade sujeitas e outras não sujeitas ao regime não-cumulativo. No caso da exclusão objetiva, referida nos incisos VII a XXIV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas não operacionais e outras receitas operacionais não constantes daqueles incisos estão sujeitas ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

Na exclusão subjetiva estão incluídas as pessoas jurídicas imunes a impostos. As pessoas jurídicas isentas de imposto de renda sobre o resultado como ocorre com as associações e entidades filantrópicas sem finalidade de lucro estão no regime não-cumulativo de COFINS. O PIS é pago exclusivamente sobre a folha de salários.

As alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo estão reduzidas a zero.

Com isso, as entidades sem fins de lucro dificilmente tem receitas sujeitas à COFINS.

- **Base De Cálculo Da COFINS Não-Cumulativa**

A base de cálculo da COFINS das pessoas jurídicas excluídas do regime não-cumulativo é a constante da Lei nº 9.718, de 1998, alterada pela MP nº 2.158-35, de 2001, enquanto a das pessoas jurídicas incluídas no regime não-cumulativo é a do art. 1º da Lei nº 10.833/03.

O art. 1º da Lei nº 10.833/03 diz que a base de cálculo da COFINS não cumulativa é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Dizer que faturamento é sinônimo de total das receitas é chocante porque contraria os arts. 279 e seguintes do RIR/99, o art. 187 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.) e a doutrina contábil de faturamento, receita bruta e receita total da empresa.

Entre as receitas que não integram a base de cálculo estão as decorrentes da venda de ativo permanente. Na MP dizia ativo imobilizado. Essa exclusão aplica-se, também, ao PIS (art. 15 da Lei nº 10.833/03). Deveria ter usado a palavra alienação e não venda. A incorporação de participação societária ao capital de outra empresa é alienação mas não é venda. Alienação é gênero enquanto venda é espécie.

3.7. Aspectos Gerais dos Tributos Indiretos – ISS, ICMS e IPI

3.7.1. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

- **Conceito**

Conforme apresentado por Oliveira, *et all*, (2009, p.74), “o *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza* é um tributo de competência dos municípios, que incide sobre os serviços prestados pelas empresas – pessoas jurídicas – ou pelos profissionais autônomos, desde que o fato gerador do serviço já não seja de competência tributária do Estado ou da União.”

Ainda Oliveira, *et all*, (2009, p.74), frisa da importância de alguns elementos essenciais para a ocorrência do fato gerador do ISS, destacando-se a efetividade e habitualidade do serviço prestado; autonomia do serviço prestado, assim entendido o serviço realizado em nome próprio e a finalidade lucrativa da atividade prestada.

- **Base Legal**

Segundo Oliveira, *et all*, (2009, p.75), “o assunto é tratado no art. 156, inciso III, da Constituição Federal e regulamentado, em suas normas básicas, pelo Decreto-Lei n.º 406/68. Dessa forma, o ISS incide sobre os serviços relacionados na legislação básica, com modificações efetuadas pelas Leis Complementares nºs. 56/87 e 116/2003. A Lei Complementar n.º 116/2003 no seu art. 3º diz que o imposto é devido no local do estabelecimento ou do domicílio do prestador, ou seja, onde está a sede da empresa que prestou os serviços. As únicas exceções são as expressamente mencionadas nos incisos II a XXII do mesmo artigo.”

- **Fato Gerador**

Conforme Oliveira, *et all*, (2009, p.75), “corresponde à prestação dos serviços constantes da lista – ou relação – anexa à Lei Complementar anteriormente mencionada, mesmo que a prestação de tais serviços envolva também o fornecimento de mercadorias.”

- **Base Cálculo e Alíquotas**

A base de cálculo é o preço do serviço. Considera-se preço do serviço a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição. (Oliveira, *et all*, 2009, p.76)

Enquanto que a fixação de alíquota é atribuição da legislação de cada município. Devido ao grande número de municípios existentes do Brasil, as alíquotas máximas são fixadas em lei complementar, para garantir um mínimo de uniformização e coibir os casos de cobrança de alíquotas excessivas. (Oliveira, *et all*, 2009, p.76)

3.7.2. Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

- **Conceito**

Segundo Oliveira, *et all*, (2009, p.79), “o ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal e, entre os princípios constitucionais que regem o ICMS, destacam-se:

- não-cumulatividade, conforme o art. 155 § 2º, inciso I, da Constituição Federal; e
- seletividade, conforme art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal.”

O ICMS é um imposto que possui muitas particularidades no que diz respeito ao fato gerador que envolve a circulação de mercadorias. Para melhor fixar o conceito, segue um exemplo simples de determinada empresa comercial ou industrial: ao comprar qualquer mercadoria, o ICMS já estará incluso no preço que será pago ao fornecedor. Da mesma forma, quando a mercadoria for revendida, o preço de venda que será pago pelo

cliente deve também incluir a parcela correspondente ao ICMS. (Oliveira, *et all*, 2009, p.79)

Assim, todas as empresa que transacionam com mercadorias sujeitas à incidência do ICMS terão um gasto com esse tributo, que corresponderá à diferença entre o ICMS pago a seus fornecedores, nas compras de mercadorias, e o ICMS cobrado de seus clientes, nas vendas de mercadorias. (Oliveira, *et all*, 2009, p.79)

Para que as empresas possam controlar o ICMS incidente nas diversas compras e nas diversas vendas, a legislação estabeleceu a obrigatoriedade da escrituração dos livros fiscais, com a estrita observância das normas específicas, independentemente da obrigatoriedade da escrituração dos livros e documentos contábeis. (Oliveira, *et all*, 2009, p.79)

- **Base Legal**

Segundo Oliveira, *et all*, (2009, p.79), *“esse imposto é regulamentado, em suas normas gerais, pela Lei Complementar n.º 87/96 e pelos convênios firmados entre os diversos Estados. Cada Estado possui uma regulamentação específica, devendo seguir os termos das normas gerais.”*

- **Fato Gerador**

Conforme Oliveira, *et all*, (2009, p.79), *“o fato gerador corresponde à circulação de mercadorias ou à prestação de determinados serviços, o que compreende:*

- *saídas de mercadorias, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, comercial, industrial ou produtor, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*
- *prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicações e telecomunicações;*
- *entradas de mercadorias importadas no estabelecimento de contribuinte, comercial, industrial ou produtor, e ainda que se trate de mercadoria para consumo ou bem do ativo imobilizado;*

- fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.”

- **Contribuintes**

Segundo Oliveira, *et all*, (2009, p.80), “são todas as pessoas naturais ou jurídicas que, de modo habitual, pratiquem operações concernentes à circulação de mercadorias, ou que prestem serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicações e telecomunicações.”

Citado Oliveira, *et all*, (2009, p.79);

A legislação instituiu a figura do substituto tributário, que é aquele obrigado a calcular, cobrar e recolher o imposto que será devido nas operações seguintes. A intenção foi simplificar a forma prática de tributar operações de pequeno valor e grande movimentação, proporcionando um controle mais efetivo na arrecadação do tributo, evitando maior emprego de recursos na fiscalização dessas operações.

- **Base Cálculo e Alíquotas**

A base de cálculo de modo geral é o valor da operação com mercadorias, incluindo importâncias acessórias, tais como seguros e fretes pagos pelo comprador, excluídos os descontos incondicionais. (Oliveira, *et all*, 2009, p.80)

A alíquota interna é determinada individualmente em cada Estado pela legislação estadual. Com objetivo de evitar exageros por parte dos governantes, podem ser fixadas pelo Senado Federal alíquotas máximas nas operações internas; todavia, atualmente não há limite definido. As alíquotas interestaduais são definidas pelo Senado Federal; são, inclusive, instrumento de política tributária para proteção dos Estados consumidores. (Oliveira, *et all*, 2009, p.83-84)

3.7.3. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

- **Conceito**

Segundo Oliveira, *et all*, (2009, p.79), “entre os princípios constitucionais que regem o IPI, destacam-se:

- não-cumulatividade, conforme o art. 153 § 3º, inciso II, da Constituição Federal; e
- seletividade, conforme art. 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal.”

O IPI é de competência da União e incide sobre os produtos industrializados nacionais e estrangeiros, e não está sujeito ao princípio constitucional da anterioridade, razão pela qual suas alíquotas podem ser alteradas durante o exercício financeiro. (Oliveira, *et all*, 2009, p.92)

Esse tributo deve atender ao princípio da seletividade, que em outras palavras significa taxar o produto proporcionalmente a sua essencialidade. Assim, os chamados produtos supérfluos, tais como perfumes, bebidas finas etc., ou até novinhos à saúde, como cigarros, por exemplo, devem receber elevada taxaço pelo IPI, enquanto os produtos essenciais ou populares taxaço mais baixa. Carros e barcos de alta potência, de luxo, sofisticados etc. são taxados por altas alíquotas, enquanto carros populares, veículos e barcos de transportes coletivos etc. são taxados por alíquotas menores. (Oliveira, *et all*, 2009, p.92)

A taxaço varia também de acordo com a política governamental de apoio e subsídios a determinados setores. Por exemplo, o governo pode reduzir as alíquotas de IPI para a produção de máquinas agrícolas, visando subsidiar a agricultura, buscando com isso o barateamento dos alimentos para a população, ou isentar o setor de produção de bens de capital para fortalecer determinado setor industrial. (Oliveira, *et all*, 2009, p.92-93)

• Base Legal

A base legal para o IPI encontra-se na Constituição Federal, em seu art. 153, inciso IV.

Segundo Oliveira, *et all*, (2009, p.93), “esse imposto fora instituído pelas Leis n.ºs 4.504/64 e 5.172/66 com posteriores alterações, está regulamentado pelo decreto Federal n.º 2.637/98 (RIPI/98 – Regulamento do IPI).” **Atualmente, este fora revogado pelo Decreto n.º 4.544/02, novo Regulamento do IPI.**

- **Fato Gerador**

Conforme Oliveira, *et all*, (2009, p.93), “são fatos geradores do IPI:

- as saídas de produtos industrializados, dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industriais; e
- o desembaraço aduaneiro de produtos importados.”

- **Contribuintes**

Segundo Oliveira, *et all*, (2009, p.93), “são contribuintes:”

- estabelecimento industrial, que é todo aquele que executar qualquer operação de industrialização;
- equiparados à indústria: estabelecimentos que, apesar de não realizarem operações de industrialização, são equiparados a tal, conforme segue:
 1. importadores, inclusive filiais que exerçam o comércio de produtos importados, salvo se operarem exclusivamente a varejo;
 2. filiais de estabelecimento industrial, na venda de seus produtos;
 3. comerciantes de bens de produção, que têm caráter facultativo à equiparação a industrial.

- **Base Cálculo e Alíquotas**

Conforme Oliveira, *et all*, (2009, p.94), “a base de cálculo do IPI é:

- produto nacional: o preço da operação, na saída da mercadoria; e
- produto importado: será a base de cálculo dos impostos aduaneiros, acrescidos desses tributos e dos encargos cambiais pagos pelo importador.”

As alíquotas são variáveis e seguem a classificação dos produtos da tabela de incidência do IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto Federal n.º 4.070, de 28 de dezembro de 2001. (Oliveira, *et all*, 2009, p.95)

Vale lembrar que este último Decreto fora revogado pelo Decreto n.º 4.542, de 26 de Dezembro de 2002, que posteriormente fora revogado pelo **atual** Decreto n.º 6.006, de 28 de Dezembro de 2006.

4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1. Conceitos Gerais

Segundo Chaves (2009, p.05), “o *planejamento tributário* é o processo de escolha de ação, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos.”

Pode-se dizer que fazer planejamento tributário não é apenas um direito garantido na Constituição Federal, mas também um dever legal determinado pelo artigo 153 da Lei n.º 6.404/76.

Discute-se a urgente mudança de nosso sistema tributário e adoção de novos mecanismos para simplificação das rotinas tributárias. Enquanto isso não ocorre, as empresas necessitam cada vez mais de um planejamento tributário criterioso e criativo, que possa resguardar seus direitos de contribuinte e, ao mesmo tempo, proteger seu patrimônio.

Ao longo do tempo, o legislador vem procurando eliminar todas as possibilidades que surgem de reduzir de forma legal a carga tributária, ou seja, sempre existem algumas alternativas que são menos onerosas do que outras. Assim, o contribuinte procura aquela que mais lhe interessar.

Redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvida, para obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que dispõem as empresas, para que possam racionalizar seus custos tributários, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial.

Entende-se por gestão tributária uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Segundo o tributarista Nilton Latorraca (Oliveira, 2009, p.30):

Costuma-se, então, denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva,

projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Dessa maneira, torna-se claro o entendimento de que o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário.

Planejamento tributário não se confunde com sonegação fiscal. Planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor imposto a pagar. Sonegar por sua vez, é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação, etc., para deixar de recolher o tributo devido. Entende-se ainda por sonegação toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

O planejamento tributário pode ser classificado ainda em três categorias: conservador, moderado e agressivo.

O conservador é aquele em que o técnico aplica o que está na lei ordinária, não sendo necessária qualquer interpretação jurídica, aplicação de princípios ou conhecimento da Constituição Federal ou Código Tributário Nacional.

Já para o moderado, é necessário haver um maior conhecimento da legislação tributária, assim como afinidade com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional, bem como o acompanhamento do posicionamento do Poder Judiciário sobre matérias polêmicas. E, em se tratando de matéria polêmica, o contribuinte, antes de fazer qualquer modificação em seus procedimentos contábeis e fiscais, deve realizar consulta administrativa aos órgãos competentes ou ingressar com ação no Poder Judiciário em busca de uma declaração do seu direito.

O planejamento tributário agressivo é a escolha de uma ação que não está autorizada na lei ordinária, somente com base em interpretação do Código Tributário Nacional e na Constituição Federal. Mas o contribuinte não ingressa com o pedido judicial, ou seja, ele faz a escolha e realiza o procedimento e espera ser interpelado

pelas autoridades fiscais, e, caso seja autuado, ingressa com os recursos administrativos e judiciais, se necessários.

Assim, pode-se concluir que a gestão tributária é a atividade empresarial responsável pela articulação e execução de planos e controles voltados à racionalização das obrigações e encargos tributários visando:

- cumprir, observada a equidade, a legislação tributária;
- diminuir o “quantum” a resolver;
- recolher no maior prazo possível;
- reduzir os custos das obrigações acessórias; e
- evitar sanções fiscais.

4.2. Regras e Condições Necessárias para uma adequada Gestão Tributária

Segundo Oliveira, *et all*, (2009, p.31) “qualquer que seja a forma de tributação pela empresa, pode-se verificar que a falta de planejamento estratégico tributário pode deixar a empresa mal preparada para os investimentos futuros, devido a uma possível insuficiência de caixa, gerando um desgaste desnecessário de investimentos forçado para cobertura de gastos que não estavam previstos.”

Assim para Oliveira, *et all*, (2009, p.31), “a correta execução das tarefas inerentes ao planejamento tributário, o gestor tributário precisa aplicar todos os seus conhecimentos sobre a legislação do tributo a ser reduzido, para que, a partir desses cenários, possa planejar com bastante antecedência a melhor alternativa para a empresa executar suas operações comerciais.”

Sem duvidas, a principal característica do bom planejamento tributário, é a economia de impostos. E, para que isso ocorra faz-se necessário que o profissional tenha algumas convicções e profundidade (citado em Oliveira, *et all*, 2009, p.31) em:

- Conhecer todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente com relação aos chamados impostos não cumulativos;
- Conhecer todas as situações em que é possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;
- Conhecer todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita; e

- *Ser oportuno e aproveitar as lacunas deixadas pela legislação, para tanto ficando atento às mudanças nas normas e aos impactos nos resultados da empresa.*

Enquanto Chaves (2009, p.06), explica que para haver um planejamento tributário faz-se necessário uma revisão fiscal e que o gestor tributário possa aplicar alguns critérios:

1. *fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;*
2. *verificar a ocorrência de todos os fatos gerados dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;*
3. *verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após anos são indevidos;*
4. *analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e Contribuição sobre o Lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;*
5. *levantar o montante dos tributos pagos nos últimos dez anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;*
6. *analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquotas, etc.;*
7. *analisar qual a melhor forma de aproveitamento dos créditos existentes (compensação ou restituição).*

Segundo Chaves (2009, p.07), “em cada empresa deve ser feito o programa de trabalho com procedimentos específicos, de acordo com cada realidade, pois nem sempre o planejamento tributário é igual entre os contribuintes, ainda que com as mesmas características. Assim, os casos práticos não devem ser aplicados isoladamente.”

Chaves salienta (2009, p.07) que se faz necessário as seguintes ferramentas para o planejamento tributário, sendo elas:

1. *Legislação Tributária (Constituição, CNT, etc.);*
2. *Documentação Contábil da Empresa;*

3. *Livros Contábeis e Fiscais; e*
4. *Guias de Recolhimentos e Declarações de Rendimentos, DACONs, DCTFs e PERDCOMPs e outras declarações que são obrigações próprias de cada contribuinte.*

Detecta-se que os tipos mais comuns de planejamento tributário são preventivo, corretivo e especial. O **preventivo** desenvolve-se continuamente através de orientações, manuais de procedimentos, reuniões e abrange principalmente as atividades de cumprimento da legislação tributária nas obrigações principais e acessórias. Enquanto que o **corretivo** após encontrar determinada anormalidade, visa estudar e indicar alternativas de correção do problema. E, o **especial** surge em função de determinado fato como por exemplo: abertura de filial, lançamento de novos produtos, aquisição e/ou alienação da empresa, processos societários de reestruturação (cisão, fusão, incorporação, associação, etc.).

Cabe-se na operacionalidade funcional de um planejamento fiscal **especial** compreendem-se cinco fases, sendo elas:

- pesquisa do fato objeto do planejamento fiscal;
- articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado;
- estudo dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado; e
- formalização do planejamento num expediente técnico-funcional.

Embora não existam normas rígidas para a operacionalização da gestão tributária, porém sabe-se que tais recomendações são necessárias para torná-la mais eficiente, assim, pode-se dizer que o planejamento tributário não deve ser executado por uma só pessoa ou departamento, muito pelo contrário, deve contar com representantes de todos os departamentos envolvidos em operações sujeitos a tributação e inclusive estimular todos os funcionários da empresa a sugerir propostas para a redução da carga tributária.

Admite-se que a gerência de gestão tributária tenha poderes suficientes para implantar novos procedimentos redutores de tributos. Fomentar a economia tributária devendo ser considerada ante o ônus financeiro que poderá acarretar em custo-benefício. E, que sejam verificados periodicamente todos os procedimentos para

constatação de suas ações e se os resultados tenham atingido os objetivos propostos e não havendo possíveis distorções.

Face ao atual nível de concorrência empresarial, o que está definindo os vencedores são os diferenciais colocados dos clientes. Esses diferenciais passam pelo preço mais acessível, pela qualidade superior dos produtos e serviços e por outras variáveis proporcionadas pela criatividade dos empresários.

Sob a ótica do planejamento tributário, um mecanismo inteligente de atração e fidelização do cliente é o planejamento voltado para este. O gestor tributário deve ter em mente que não são mais as informações o elemento diferenciador, mas sim a capacidade de transformá-la em conhecimento.

Assim, não basta ter em mãos as informações do cliente, é necessário utilizá-las em proveito do negócio. As informações tributárias do cliente também são fundamentais, especialmente identificar qual é regime de tributação da pessoa jurídica (Lucro Real, Presumido ou SIMPLESNACIONAL), se as operações praticadas há substituição tributária (ICMS, IPI, PIS e COFINS), se existem empresas ligadas, controladas ou coligadas (representando reflexo na CPMF e no IOF) e etc.

Vale lembrar que além dos diversos instrumentos de gestão tributária já citados, ainda pode-se destacar a criação de um **Comitê Tributário**, este tem por finalidade atuar de forma conjugada, reunindo representantes de algumas áreas tão importantes quanto a própria Gestão Tributária, sendo elas: Controladoria, Jurídico, Auditoria Interna e Finanças. Além, é claro de um intercâmbio com as áreas de Produção, Compras, Vendas; assim favorecendo para o melhor desempenho do trabalho executado no planejamento tributário.

Tem-se o Comitê Tributário como principais atribuições avaliar estudos de planejamento tributário; fornecer idéias (sugestões) ou planos que possibilitem a legítima anulação, redução ou adiamento do ônus tributário; avaliar a viabilidade fiscal de relevantes transações idealizadas pela empresa; coordenar o processo de contencioso fiscal; e, avaliar recomendações contidas em expedientes recebidos de consultorias, advogados e auditores externos.

Consideram-se outro aspecto importante na gestão tributária, **os relatórios**. Estes devem ser sucintos, práticos, demonstrando principalmente a economia tributária obtida, o ganho financeiro e ainda a validação de procedimentos por

órgãos externos, justamente porque não necessariamente serão pessoas (proprietários, acionistas, conselheiros, diretores, etc.) que venham ou precisam entender do assunto.

É importante ainda salientar que a **gama** de atividades a serem desenvolvidas está intrinsecamente ligada ao “porte” e natureza das operações realizadas pela empresa, assim, as atribuições a seguir apresentadas são apenas alguns exemplos dessas atividades utilizadas na gestão tributária.

1. Elaborar rotinas, práticas e procedimentos fiscais adequados às operações promovidas pelas diversas unidades da empresa, acompanhar a implantação e proceder a revisões periódicas.
2. Realizar um follow-up das disposições legais e jurisprudenciais, para que havendo alterações normativas, promover-se as adequações necessárias.
3. Orientar, coordenar e controlar o processo de emissão e escrituração dos documentos fiscais.
4. Coordenar e controlar o processo de apuração e recolhimento dos tributos bem como elaboração de Declarações de Informações Econômico-Fiscais.
5. Apresentar através de memorandos e relatórios, soluções para os problemas de natureza fiscal, ocorridos na dinâmica operacional da empresa.
6. Formular expedientes sobre as conseqüências de novas legislações nos negócios da empresa.
7. Elaborar estudos a serem submetidos à decisão de Comitê Tributário sobre questões complexas ou controvertidos resultantes de lacuna ou obscuridade da legislação tributária.
8. Elaborar sistema de controle interno necessário a obtenção de elevada produtividade no cumprimento das obrigações fiscais.
9. Contatar autoridades Fazendárias visando fiel cumprimento das obrigações fiscais e obtenção de prerrogativas de administração tributária.
10. Acompanhar os trabalhos de fiscalização desenvolvidos por fiscais, auditores externos.

Pode-se dizer que a gestão tributária, através da combinação de técnicas e fatores humanos, tem como missão desenvolver atribuições visando iniciar, disciplinar e, sobretudo dinamizar ações necessárias ao eficaz cumprimento das obrigações e encargos tributários da empresa.

4.3. Modelo de Planejamento Tributário

Levantamento de Dados

Mês	Receita bruta de comércio	Receita bruta de serviços*	Receita bruta de indústria	Receita bruta do ano anterior	Folha de salários no ano anterior***
Janeiro	30.000,00			40.000,00	1.000,00
Fevereiro	25.000,00			38.000,00	1.000,00
Março	35.000,00			29.000,00	1.000,00
Abril	29.000,00			32.000,00	1.000,00
Maio	40.000,00			36.000,00	1.000,00
Junho	30.000,00			39.000,00	1.000,00
Julho	35.000,00			32.000,00	1.000,00
Agosto	33.000,00			33.000,00	1.000,00
Setembro	28.000,00			36.000,00	1.000,00
Outubro	32.000,00			37.000,00	1.000,00
Novembro	38.000,00			28.000,00	1.000,00
Dezembro	31.000,00			40.000,00	1.000,00
Total	386.000,00			420.000,00	12.000,00

Mês	Saldo devedor de IPI (simbólico)	Saldo devedor de ICMS (simbólico)	Total da folha de de salários	Remuneração de não-empregados	Total de Custos e Despesas***
Janeiro		1.700,00	1.100,00		20.000,00
Fevereiro		1.600,00	1.100,00		22.000,00
Março		1.800,00	1.100,00		18.000,00
Abril		1.600,00	1.100,00		17.000,00
Maio		1.900,00	1.100,00		21.000,00
Junho		1.800,00	1.100,00		16.000,00
Julho		1.600,00	1.100,00		22.000,00

Agosto		1.500,00	1.100,00		23.000,00
Setembro		1.700,00	1.100,00		20.000,00
Outubro		1.600,00	1.100,00		19.000,00
Novembro		1.800,00	1.100,00		18.000,00
Dezembro		1.700,00	1.100,00		26.000,00
Total		20.300,00	13.200,00		242.000,00

- Os valores de ICMS e IPI são hipotéticos, somente são integrantes desta simulação de planejamento para fins de melhor compreensão.

Mês	Base de cálculo crédito de PIS	Base de cálculo crédito de COFINS	Adições do LALUR exceto CSLL	Exclusões do LALUR
Janeiro	20.000,00	20.000,00	500,00	300,00
Fevereiro	22.000,00	22.000,00	600,00	300,00
Março	18.000,00	18.000,00	500,00	300,00
Abril	17.000,00	17.000,00	300,00	300,00
Maio	21.000,00	21.000,00	500,00	300,00
Junho	16.000,00	16.000,00	400,00	300,00
Julho	22.000,00	22.000,00	300,00	300,00
Agosto	23.000,00	23.000,00	500,00	300,00
Setembro	20.000,00	20.000,00	400,00	300,00
Outubro	19.000,00	19.000,00	600,00	300,00
Novembro	18.000,00	18.000,00	500,00	300,00
Dezembro	26.000,00	26.000,00	400,00	300,00
Total	242.000,00	242.000,00	5.500,00	3.600,00

RESUMO DO CÁLCULO NO LUCRO PRESUMIDO

Mês	Receita	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	INSS S/ FL.PGTO (simbólico)	ICMS (simbólico)	TOTAL
1/2007	30.000,00	195,00	900,00	0,00	0,00	220,00	1.700,00	3.015,00
2/2007	25.000,00	162,50	750,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	2.732,50
3/2007	35.000,00	227,50	1.050,00	1.080,00	972,00	220,00	1.800,00	5.349,50
4/2007	29.000,00	188,50	870,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	2.878,50
5/2007	40.000,00	260,00	1.200,00	0,00	0,00	220,00	1.900,00	3.580,00

6/2007	30.000,00	195,00	900,00	1.188,00	1.069,20	220,00	1.800,00	5.372,20
7/2007	35.000,00	227,50	1.050,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	3.097,50
8/2007	33.000,00	214,50	990,00	0,00	0,00	220,00	1.500,00	2.924,50
9/2007	28.000,00	182,00	840,00	1.152,00	1.036,80	220,00	1.700,00	5.130,80
10/2007	32.000,00	208,00	960,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	2.988,00
11/2007	38.000,00	247,00	1.140,00	0,00	0,00	220,00	1.800,00	3.407,00
12/2007	31.000,00	201,50	930,00	1.212,00	1.090,80	220,00	1.700,00	5.354,30
Totais	386.000,00	2.509,00	11.580,00	4.632,00	4.168,80	2.640,00	20.300,00	45.829,80

- Os valores de ICMS e INSS são hipotéticos, somente são integrantes desta simulação de planejamento para fins de melhor compreensão.

RESUMO DO CÁLCULO NO LUCRO REAL TRIMESTRAL

Mês	Receita	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	INSS S/ FL.PGTO (simbólico)	ICMS (simbólico)	TOTAL
1/2007	30.000,00	165,00	760,00	0,00	0,00	220,00	1.700,00	2.845,00
2/2007	25.000,00	49,50	228,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	2.097,50
3/2007	35.000,00	280,50	1.292,00	1.879,61	1.127,76	220,00	1.800,00	6.599,87
4/2007	29.000,00	198,00	912,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	2.930,00
5/2007	40.000,00	313,50	1.444,00	0,00	0,00	220,00	1.900,00	3.877,50
6/2007	30.000,00	231,00	1.064,00	3.287,92	1.972,75	220,00	1.800,00	8.575,67
7/2007	35.000,00	214,50	988,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	3.022,50
8/2007	33.000,00	165,00	760,00	0,00	0,00	220,00	1.500,00	2.645,00
9/2007	28.000,00	132,00	608,00	2.006,39	1.203,84	220,00	1.700,00	5.870,23
10/2007	32.000,00	214,50	988,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	3.022,50
11/2007	38.000,00	330,00	1.520,00	0,00	0,00	220,00	1.800,00	3.870,00
12/2007	31.000,00	82,50	380,00	2.749,92	1.585,14	220,00	1.700,00	6.717,56
Totais	386.000,00	2.376,00	10.944,00	9.923,84	5.889,49	2.640,00	20.300,00	52.073,33

- Os valores de ICMS e INSS são hipotéticos, somente são integrantes desta simulação de planejamento para fins de melhor compreensão.

RESUMO DO CÁLCULO NO LUCRO REAL ANUAL

Mês	Receita	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	INSS S/ FL.PGTO (simbólico)	ICMS (simbólico)	TOTAL
1/2007	30.000,00	165,00	760,00	0,00	0,00	220,00	1.700,00	2.845,00
2/2007	25.000,00	49,50	228,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	2.097,50
3/2007	35.000,00	280,50	1.292,00	0,00	0,00	220,00	1.800,00	3.592,50
4/2007	29.000,00	198,00	912,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	2.930,00
5/2007	40.000,00	313,50	1.444,00	0,00	0,00	220,00	1.900,00	3.877,50

6/2007	30.000,00	231,00	1.064,00	0,00	0,00	220,00	1.800,00	3.315,00
7/2007	35.000,00	214,50	988,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	3.022,50
8/2007	33.000,00	165,00	760,00	0,00	0,00	220,00	1.500,00	2.645,00
9/2007	28.000,00	132,00	608,00	0,00	0,00	220,00	1.700,00	2.660,00
10/2007	32.000,00	214,50	988,00	0,00	0,00	220,00	1.600,00	3.022,50
11/2007	38.000,00	330,00	1.520,00	0,00	0,00	220,00	1.800,00	3.870,00
12/2007	31.000,00	82,50	380,00	9.815,82	5.889,49	220,00	1.700,00	18.087,81
Totais	386.000,00	2.376,00	10.944,00	9.815,82	5.889,49	2.640,00	20.300,00	51.965,31

- Os valores de ICMS e INSS são hipotéticos, somente são integrantes desta simulação de planejamento para fins de melhor compreensão.

RESUMO DO CÁLCULO NO SUPERSIMPLES - Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006)

Mês	Receita Total	Receita Bruta Acumulada	SUPERSIMPLES	TOTAL
1/2007	30.000,00	420.000,00	2.262,00	2.262,00
2/2007	25.000,00	410.000,00	1.885,00	1.885,00
3/2007	35.000,00	397.000,00	2.639,00	2.639,00
4/2007	29.000,00	403.000,00	2.186,60	2.186,60
5/2007	40.000,00	400.000,00	3.016,00	3.016,00
6/2007	30.000,00	404.000,00	2.262,00	2.262,00
7/2007	35.000,00	395.000,00	2.639,00	2.639,00
8/2007	33.000,00	398.000,00	2.488,20	2.488,20
9/2007	28.000,00	398.000,00	2.111,20	2.111,20
10/2007	32.000,00	390.000,00	2.412,80	2.412,80
11/2007	38.000,00	385.000,00	2.865,20	2.865,20
12/2007	31.000,00	395.000,00	2.337,40	2.337,40
Totais	386.000,00	---	29.104,40	29.104,40

RESUMO COMPARATIVO

	Lucro Presumido	Lucro Real Trimestral	Lucro Real Anual	SUPERSIMPLES
SIMPLES	0,00	0,00	0,00	29.104,40
PIS	2.509,00	2.376,00	2.376,00	0,00
COFINS	11.580,00	10.944,00	10.944,00	0,00
IRPJ	4.632,00	9.923,84	9.815,82	0,00
CSLL	4.168,80	5.889,49	5.889,49	0,00

INSS_SALARIOS (simbólico)	2.640,00	2.640,00	2.640,00	0,00
INSS_RETIRADAS (simbólico)	0,00	0,00	0,00	0,00
ISS	0,00	0,00	0,00	0,00
IPI	0,00	0,00	0,00	0,00
ICMS	20.300,00	20.300,00	20.300,00	0,00
TOTAL ***	45.829,80	52.073,33	51.965,31	29.104,40

- Os valores de ICMS e INSS são hipotéticos, somente são integrantes desta simulação de planejamento para fins de melhor compreensão.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Muito se nota a importância sobre o tema proposto, dada pelas várias manchetes de revista e jornais, publicações de artigos e, ainda pelo próprio pronunciamento no governo Lula em considerar a política tributária como fator crucial para melhorar o desenvolvimento econômico e social do país. Porém, o país ainda tem muita a avançar na matéria de política tributária, pois somos considerados um dos países como a maior carga tributária sem o retorno das altas taxações.

Considerando algumas limitações, o que se dispunha a fazer no tema abordado teve como objetivo principal é implementar uma filosofia de gestão tributária nas empresas brasileiras, sejam elas de grande, médio, pequeno porte ou microempresa; partindo-se do preceito da *elisão fiscal*, ou seja, princípios legais e lícitos de acordo com o ordenamento jurídico do sistema tributário brasileiro.

Este trabalho procurou apresentar alguns aspectos importantes sobre o Sistema Tributário Nacional, além de destacar e demonstrar as formas de tributação para Pessoa Jurídica e as importantes ferramentas de Planejamento Tributário.

No tocante as informações transcritas aqui podem estimular as empresas, sejam elas microempresas, pequenas, médias e grandes empresas, a estudar possibilidades da implantação da ferramenta de gestão tributária.

Com a criação de ferramentas e programas especiais de planejamento tributário para estimular a *elisão fiscal*, poderá de alguma forma demonstrar para as instituições governamentais que é muito importante uma reforma na política tributária do país.

O fato é que no disposto trabalho executado não cabia verificar quais são os problemas da política tributária adotada no país, mas sim verificar a necessidade das empresas brasileiras se utilizarem de uma ferramenta de extrema importância, dado que tais considerações podem acarretar numa redução plausível das elevadas taxas e impostos do nosso país.

Em linhas gerais sobre o planejamento tributário, todas as empresas brasileiras deveriam se ater a este detalhe com os profissionais qualificados para detectar na legislação fiscal quais são as melhores opções e assim aplicá-la em seus negócios.

A contabilidade pode ser de grande utilidade como um órgão de apoio administrativo, quando atua em sinergia com os objetivos estratégicos da empresa, implantando e conduzindo seus sistemas de informação de acordo com as reais necessidades do usuário.

Cabe lembrar que é fundamental o conhecimento dos conceitos constitucionais que regem a tributação para a compreensão da extensão do direito do Estado. Não apenas no aspecto jurídico, mas também nos aspectos econômico e financeiro se faz necessário que empresas se posicionem de modo crítico, frente à legislação tributária aplicável, utilizando-se do planejamento fiscal como ferramenta lícita de manutenção de sua integridade patrimonial, em razão da complexidade das normas tributárias.

Por fim, o estudo pode levar a uma série de considerações a respeito do planejamento tributário, *primeiro* faz-se necessário que as empresas estejam atentas para este recurso (sim, recurso, pois é através desta ferramenta que as empresas poderão melhorar seu desempenho, seja ele econômico ou financeiro), *segundo*, depende de profissionais capacitados das áreas de contabilidade, gestores tributários, advogados tributaristas entre outros. *Terceiro*, é preciso conhecer aspectos jurídicos, econômicos, financeiros e até mesmo sociais para executar o melhor trabalho. E, *quarto*, não menos importante, a legislação tributária é praticamente “mutante”, hoje é uma coisa, amanhã é outra, então é preciso estar atento a todas as mudanças na legislação.

O gerenciamento das obrigações tributárias não pode ser mais considerado como necessidade cotidiana, mas sim como algo estratégico dentro das empresas, independentemente de seu porte ou setor.

REFERÊNCIAS

ANJOS, Wellington Ely. **Industrialização e Tendências do Desenvolvimento Econômico-Social na Região Metropolitana de Curitiba a partir de 1995**. Curitiba, 2003. 132 p. Monografia (Trabalho de Graduação apresentado à disciplina de Monografia, Curso de Ciências Econômicas) – Faculdades Bom Jesus – FAE Business School.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Como Fazer o Planejamento Tributário. Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. São Paulo: Atlas, 2008, n.1, p.05-07.

COSIF (Portal de Contabilidade – Coordenado por Américo Garcia Parada Filho). **O Contador diante do Planejamento Tributário e da Lei Antielisiva**. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=20040619elisao#>. Acesso em: 14.03.2008.

CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária). Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios, para autopropulsados e outros fins. **Protocolo 41, de 04 de Abril de 2008**. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/confaz/Confaz/Protocolos/ICMS/2008/PT041_08.htm. Acesso em: 28.05.2008.

IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário). **Carga tributária atinge o índice de 36,08% em 2007, crescendo mais de 1 ponto percentual**. Disponível em: http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=6221&PHPSESSID=1669202e0ba06be933499ecb05de07c0. Acesso em: 27.03.2008.

IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário). **Carga Tributária Brasileira – Janeiro a Setembro de 2008 e Revisão dos Períodos Anteriores**. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/publicacao/13162/169.pdf>. Acesso em: 17.02.2008.

MARTINEZ, Manuel Perez. **O contador diante do Planejamento Tributário e da Lei Antielisiva**. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/.asp?=20040619elisao>. Acesso em: 27.03.2008.

OLIVEIRA, Luís Martins **[et al.]**. Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Teses com as Respostas. **Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2009, n.1, p.05-24.

OLIVEIRA, Luís Martins **[et al.]**. Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Teses com as Respostas. **Principais Funções e Atividades da Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2009, n.2, p.25-36.

OLIVEIRA, Luís Martins **[et al.]**. Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Teses com as Respostas. **Escrituração Fiscal e Contabilização dos Tributos Indiretos – ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Atlas, 2009, n.5, p.74-109.

PLANALTO (Presidência da República). **Lei Complementar n. 87, de 13 de Setembro de 1996 (LEI KANDIR)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/LCP/Lcp87.htm> . Acesso em: 18.02.2009.

PLANALTO (Presidência da República). **Decreto n. 2.637, de 25 de Junho de 1998 (Revogado pelo Decreto nº 4.544, de 27.12.2002)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/decreto/D2637.htm>. Acesso em: 18.02.2009.

PLANALTO (Presidência da República). **Decreto n. 4.544, de 26 de Dezembro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/decreto/2002/D4544.htm>. Acesso em: 18.02.2009.

PLANALTO (Presidência da República). **Lei Complementar n. 116, de 31 de Julho de 2006**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm . Acesso em: 18.02.2009.

PORTAL TRIBUTÁRIO – Planejamento Fiscal e Guia de Impostos. **Lista de Tributos (Impostos, Contribuições, Taxas, Contribuições de Melhoria) Existentes no Brasil**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 16.02.2009.

RFB (Receita Federal do Brasil). **Lei Complementar n.º 123, de 14 de Dezembro de 2006**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em: 17.03.2008.

SEFA (Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná). **RICMS Decreto 1980/2007**. Disponível em: <http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/6200701980.pdf> . Acesso em: 28.02.2008.

ANEXOS

Lei n.º 4.729 - Lei de Sonegação Fiscal

Define o Crime de Sonegação Fiscal e dá outras Providências.

Art.1º - Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal.

Pena: detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa de 2 (duas) a 5 (cinco) vezes o valor do tributo.

§ 1º. Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.

§ 2º. Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º. O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo, aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

NOTA (art. 1º):

(art. 1º item V):

Item V acrescentado pela Lei nº 5.569, de 25 de novembro de 1969.

Lei nº 9249/95:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

§ 1º. (VETADO)

§ 2º. (VETADO)

Art.2º -

NOTA (art. 2º):

Revogado pelo art. 98 da Lei nº 8.383, de 30/12/1991.

Art.3º - Somente os atos definidos nesta Lei poderão constituir crime de sonegação fiscal.

Art.4º - A multa aplicada nos termos desta Lei será computada e recolhida, integralmente, como receita pública extraordinária.

Art.5º - No art.334, do Código Penal, substituam-se os parágrafos 1º e 2º pelos seguintes:

NOTA (art. 5º):

Ver o art.334, do Código Penal.

Art.6º - Quando se tratar de pessoa jurídica, a responsabilidade penal pelas infrações previstas nesta Lei será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal.

Art.7º - As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.

§ 1º. Se os elementos comprobatórios forem suficientes, o Ministério Público oferecerá, desde logo, denúncia.

§ 2º. Sendo necessários esclarecimentos, documentos ou diligências complementares, o Ministério Público os requisitará, na forma estabelecida no Código de Processo Penal.

